

LUCIANA IGNÁCIO DA SILVA

**IMPLANTAÇÃO DE ORÇAMENTOS NOS DEPARTAMENTOS DE
RECURSOS HUMANOS EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná como requisito principal para obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientadora: Prof^a. Márcia Maria S. Bortolucci
Espejo

**CURITIBA
2009**

TERMO DE APROVAÇÃO

IMPLANTAÇÃO DE ORÇAMENTOS NOS DEPARTAMENTOS DE RECURSOS HUMANOS EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

por

Luciana Ignácio da Silva

Monografia aprovada como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças, apresentada ao Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora: Prof^a Márcia Maria S. Bortolucci Espejo

Curitiba, ____ de _____ de 2009.

À minha família, amigos e namorado, todos que
colaboraram com o desenvolvimento deste trabalho, de todas as formas e
intensidades.

AGRADECIMENTOS

À Deus, revelação de um poder sem limites.

A minha mãe, Luci, que sempre incentivou os filhos a estudar e a buscar a satisfação pessoal e profissional através do conhecimento.

Ao Henrique, simplesmente por existir e pela compreensão me deixando livre nos fins de semana para estudar.

À Anderson, pelo carinho, paciência e ensinamentos em meio as suas filosofias milenares de lutador.

Ao Eduardo, pela incrível amizade mas que embora nos deixou cedo!

Aos colegas de turma pelos almoços e grupos de estudo.

Aos professores, inclusive esta orientadora, pela transmissão de conhecimento.

“Nunca diga a uma pessoa que algo não pode ser feito.
Talvez Deus esteja esperando há séculos por alguém
suficientemente ignorante quanto à possibilidade
de se fazer essa coisa”.

J. A. Holmes

RESUMO

Esta monografia tem por objetivo argumentar que contrariamente ao afirmado por alguns, o orçamento pode ser uma eficiente ferramenta de controle para implementar a estratégia, seja em qualquer área, ainda que na de Recursos Humanos. A implantação de orçamento nestas áreas específicas mostra uma vinculação entre elas e a área financeira. Ou seja, uma empresa pode possuir diversos setores, mas todos, de uma forma ou outra, estarão sempre interligados entre si num grande círculo virtuoso. Esta implantação requer foco na estratégia e demanda tempo, sobretudo, na tarefa de planejar que pode ser simples mas requer um certo refinamento e conhecimento para que o orçamento venha para corrigir vulnerabilidades antes do início dos trabalhos numa empresa. De encontro a esse objetivo pode-se contar com uma ferramenta poderosa que é o *Balanced Score Card* que de forma resumida medirá os variados indicadores de desempenho de uma organização buscando comunicação e alinhamento da estratégia. Não há um conjunto de medidas de desempenho genérico, pois cada empresa tem uma missão, visão, valores, enfim, um conjunto de medidas adequado a si. Sua grande vantagem é a de considerar as necessidades específicas de cada área. Neste estudo, especificamente, será falado nas empresas prestadoras de serviços, que atualmente respondem por mais da metade do Produto Interno Bruto brasileiro. O orçamento surge como alternativa para atender as exigências impostas pelos ambientes organizacionais, cada vez mais competitivos, no intuito de racionalizar o uso dos recursos financeiros e trazendo mais qualidade. Para expor todas as informações relacionadas a esta monografia buscou-se referenciar os maiores e mais consultados autores sobre o tema além da busca por outras fontes de consulta como a virtual e dados estatísticos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Os resultados foram expostos acima e são os mais variados mas no entanto podemos citar como resultados já observados o enriquecimento pelo qual o próprio pesquisador passa a medida que tem contato com as mais variadas opiniões dos autores estudados, a complexidade de suas idéias, as analogias e associações sobre os mais variados assuntos.

Palavras chave: orçamento, planejamento, recursos humanos, serviços, estratégia.

Atencioso
Prof. Dr. João Carlos
Machado

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1 – OBJETIVOS DOS ORÇAMENTOS SEGUNDO A AUTORIDADE DOS GESTORES	44
GRÁFICO 1 - EVOLUÇÃO DO PRODUTO INTERNO BRUTO POR RAMO DE ATIVIDADE ECONÔMICA	60
GRÁFICO 2 - PARTICIPAÇÃO DOS SEGMENTOS NOS SERVIÇOS NÃO FINANCEIROS NO BRASIL.....	61
TABELA 1 - PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DAS GRANDES REGIÕES NO NÚMERO DE EMPRESAS, PESSOAL E RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS.....	62
GRÁFICO 3 - PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES NO SEGMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS AS EMPRESAS NO BRASIL.....	63

LISTA DE ABREVIATURAS

ACT	–	Acordos Coletivos de Trabalho
ARH	–	Administração de Recursos Humanos
BP	–	Balanço Patrimonial
BSC	–	<i>Balanced Scorecard</i>
CR	–	Centro de Resultado
DRE	–	Demonstração do Resultado do Exercício
DRH	–	Departamento e Recursos Humanos
ECS	–	Encargos Sociais
IBGE	–	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
PIB	–	Produto Interno Bruto
RH	–	Recursos Humanos

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	11
1.2 QUESTÃO DA PESQUISA.....	12
1.3 OBJETIVOS	12
1.3.1 Objetivo Geral.....	13
1.3.2 Objetivos Específicos	13
1.4 JUSTIFICATIVA	13
1.5 DELIMITAÇÕES.....	14
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2 GESTÃO EMPRESARIAL DE RECURSOS HUMANOS.....	17
2.1 OS RECURSOS HUMANOS COM A VISÃO NA ESTRATÉGICA DA EMPRESA.....	17
2.2 QUESTÕES A SEREM CONSIDERADAS NA CONSTRUÇÃO DO ORÇAMENTO DE RECURSOS HUMANOS.....	19
2.2.1 Legislação Trabalhista.....	19
2.2.2 Férias	20
2.2.3 Dimensionamento da Força de Trabalho	21
2.2.4 Absenteísmo	22
2.2.5 Rotatividade de Pessoal.....	23
2.2.6 Terceirização	24
2.2.7 Gratificações	24
2.2.8 Acordos Coletivos de Trabalho – ACT	25
2.2.9 Racionalização da Jornada de Trabalho	26
2.2.10 Recomendações para a Redução das Despesas com Pessoal	27
3 PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO	28
3.1 PLANEJAR É IMPORTANTE?	28
3.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O <i>BALANCED SCORECARD</i>	33
3.3 EFICÁCIA X EFICIÊNCIA	42
3.4 ORÇAMENTO	43
3.4.1 Conceito, Tipos, Etapas e Importância.....	43
3.4.2 Orçamento de Recursos Humanos	53
3.5 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	55
3.6 O PAPEL DA CONTROLADORIA E DO <i>CONTROLLER</i>	58
4 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS	59
4.1 O SETOR DE SERVIÇOS E SUAS CARACTERÍSTICAS	59
4.2 CUSTOS NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.....	64
5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	66
6 ESTUDO DE CASO	68
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	74
REFERÊNCIAS.....	76
ANEXO.....	78
ANEXO A - PEÇA ORÇAMENTÁRIA INTEGRANTE DO ORÇAMENTO PROJETADO PARA O ANO DE 2008 DO GRUPO XYZ.....	78

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho visa promover um estudo da relação entre o departamento de recursos humanos e o financeiro bem como a implantação de orçamentos como ferramenta capaz de aproximar a ambos.

O Recursos Humanos em geral é o maior centro de despesas de uma organização, pois dele partem despesas fixas significativas como folha de pagamentos, encargos sociais, benefícios concedidos a colaboradores e previstos em lei, além de sempre existir o risco de um passivo trabalhista. Uma preocupação que deveria existir é quando as despesas aumentam demasiadamente e não há um estudo detalhado das razões que causaram este aumento. Nota-se que a sobrecarga acontece e as despesas são simplesmente incorporadas. E do contrário também é verdade: na tentativa de se organizar um fluxo de caixa algumas previsões são feitas sem parâmetro algum e números são lançados baseados em suposições, aleatoriamente. Sabe-se que as previsões devem estar baseadas em dados, estatísticas, relatórios, números, fatores externos, estudos em geral que prevêm situações reais e conseqüentemente transformadas em relatórios técnicos dando origem aos orçamentos que devem ser sempre consultados e respeitados com rigor. Ocorre que muitas outras vezes alguns valores são previstos para desembolsos que não acontecem e os recursos que podiam ser aplicados em fundos de investimentos ou alocados em necessidades mais emergenciais, acabam ficando “parados” o que não deixa de representar uma perda.

Portanto parece óbvio que se a organização consegue honrar com seus compromissos sem grandes dificuldades mesmo quando as despesas são previstas num valor bem abaixo do realizado ou mesmo quando não são sequer previstas é porque a empresa possui “gorduras”, “sobras”, que podiam ser mais bem aplicadas. Falta planejamento. Percebe-se que em várias empresas o departamento de recursos humanos é pouco relacionado à área financeira não participando do planejamento das ações daquele departamento. Observa-se também que em geral os estudos sobre custos e a aplicabilidade de orçamentos, por exemplo, são voltados a setores com a indústria e não a serviços.

Sabe-se que planejar as ações e controlá-las são tarefas básicas e necessárias para mensuração de resultados. Mais que isso: que a integração de

todos os departamentos de uma empresa na busca de um resultado comum é o mínimo que se espera de um trabalho em equipe onde todos os seus integrantes estão diretamente comprometidos com o sucesso e cumprimento de todas as rubricas orçamentárias. Na realidade o Recursos Humanos, nessa nova era de produtividade e modernidade, percebe a necessidade de se inserir cada vez mais na estratégia da empresa e gerar riquezas, pois é considerada uma área de ponta. Chiavenato (2001) ressalta que a Administração de Recursos Humanos é a área que mais tem sofrido mudanças mas ainda com o mesmo conjunto de atividades que formam seu perfil a décadas.

Contudo é preciso reconhecer que a Administração é um celeiro bastante propício a modismos e por esta razão há uma forte tendência dos indivíduos, e até mesmo das empresas, de utilizarem certas ferramentas mesmo que de forma errada ou superficial no intuito de dizerem que possuem alguma forma de controle ou gestão. Não haverá nesta monografia críticas específicas nesse sentido mas até mesmo para reduzir riscos, é necessário salientar que a essência é de que os profissionais de recursos humanos estejam decididamente inseridos na formulação da estratégia financeira da empresa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

À medida que os executivos vem sendo formados para tornarem as estratégias organizacionais um assunto que exige a participação de todos os setores da instituição, muitos problemas relacionados a integração acabam surgindo.

O observado pela autora desta monografia na empresa em questão utilizada no estudo de caso foi da falta de entrosamento entre os departamentos financeiro e de recursos humanos. Num primeiro momento, as pessoas são levadas a pensar que um deve cuidar somente da gestão de pessoas e o outro de gerenciar os recursos financeiros. É como se não houvesse relação entre ambos. Dessa forma estudos começam a serem desenvolvidos pois cresce a necessidade de informação sobre o assunto e assim muitos questionamentos surgem como por exemplo: quais ferramentas podem auxiliar na busca pela aproximação dos setores de RH e

financeiro? O executivo de RH precisa conhecer de finanças e vice versa? O orçamento é realmente necessário na área de Administração de Recursos Humanos ou interfere apenas em áreas como produção, comercialização ou marketing? Planejar e controlar são tarefas tão importantes e tão vitais para obtenção de resultados? Quais os tipos de orçamentos que podem ser utilizados pelas empresas que apresentam este cenário? Quais os fatores a serem considerados pelo departamento de recursos humanos na formação de um planejamento financeiro?

Como se pode notar os problemas não se parecem em nada com questões muito distantes da realidade que se vê ou vivencia.

1.2 QUESTÃO DA PESQUISA

Todas as indagações anteriores norteiam o presente trabalho de conclusão de curso e dão origem a um principal questionamento: **A implantação de orçamentos no departamento de recursos humanos contribui para o planejamento e controle financeiro da organização?**

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos são as razões pelas quais se decide estudar um determinado tema e pesquisar um determinado tipo de assunto. Tem-se um grande objetivo denominado objetivo geral e a partir deles desdobram-se vários outros, de forma mais específica que são um detalhamento do que se pretende contemplar na monografia.

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar se a implantação de orçamento no setor de recursos humanos contribui para o planejamento e controle financeiro da organização.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar pontos comuns entre ambos os departamentos;
- Melhorar a comunicação e o entrosamento entre os setores promovendo uma sinergia;
- Ressaltar a importância da realização do orçamento e mais especificamente do planejamento e controle orçamentário na organização;
- Demonstrar através do estudo de caso as intercorrências causadas por uma peça orçamentária mal projetada;
- Promover as previsões por centros de custo/centros de resultado afim de que as despesas/receitas possam ser alocadas sem grandes distorções;
- Expor algumas particularidades das empresas prestadoras de serviços para que as várias ferramentas de controle e gestão sejam adaptadas para este setor do mercado.

1.4 JUSTIFICATIVA

São muitas as motivações capazes de impulsionar a realização de uma pesquisa. A principal delas consiste na contribuição que será proporcionada à comunidade como um todo e principalmente aos gestores de empresas prestadoras de serviços, que em geral, possuem um problema real e muito mais freqüente do que se pode imaginar quando a intenção é alinhar as atividades do departamento de recursos humanos com as necessidades do departamento financeiro. Chiavenato

(1996) ressalta que o setor de recursos humanos tem a difícil tarefa de gerenciar as pessoas que trabalham na empresa bem como gerenciar a inteligência da qual elas são dotadas além da necessidade de alinhar os objetivos principais desta área as metas estratégicas da instituição. Esta pesquisa acaba se tornando um legado que será deixado para todos aqueles que quiserem consultá-la como forma de compreender melhor o tema.

Independentemente do porte das organizações, nota-se que muitas delas trabalham de forma extremamente amadora quando o assunto é orçamento, provisões/previsões financeiras, sobretudo para composição do fluxo de caixa. No convívio do dia a dia com outros executivos, pôde-se observar que o problema é muito mais freqüente do que se pode imaginar.

Muitas vezes as empresas buscam na contratação de consultorias a explicação para um problema tão evidente e latente que ao contrário do que se pensa pode ocasionar resultados bastante preocupantes para a organização como desperdício de recursos, alocação dos mesmos de forma indevida, equipe pouco coesa, desconhecimento ou má aplicabilidade de ferramentas que podem auxiliar na gestão financeira, falta de apoio da alta administração da empresa, entre outras tantas considerações. É preciso lembrar sempre que todas as ações impactam em custos, ainda que indiretamente.

Um controle orçamentário eficiente pode levar uma empresa a um nível de expansão surpreendente. É preciso sempre lembrar que ele auxilia na construção de um trabalho de compreensão de onde a empresa está e onde deseja chegar. Os gestores de uma organização, sobretudo as prestadoras de serviços, precisam ter esta ambição no sentido de dispor das ferramentas de planejamento e controle para atingimento do sucesso empresarial.

1.5 DELIMITAÇÕES

A presente monografia é uma pesquisa bibliográfica com apresentação também de um estudo de caso com a proposta de reunir o máximo de informações relacionadas ao tema orçamento no intuito de apontar as ferramentas disponíveis

para construção e controle dos mesmos para assim indicar maneiras de verificar se a implantação de orçamento no setor de recursos humanos contribui para o planejamento e controle financeiro da organização. Ressalta-se que o presente estudo não se propõe a aprofundar-se no estudo dos diversos tipos existentes de orçamentos e sim explorar os elementos de um orçamento de recursos humanos. Apesar da carência de materiais relativos a esse tipo específico de orçamento, esta monografia traz um apanhado geral de todo material que foi possível encontrar sobre o assunto e explora algumas vertentes secundárias relacionadas ao tema principal.

Da mesma forma, o foco são as empresas prestadoras de serviços e não as indústrias que em geral são abordadas como referência na maior parte das bibliografias e, portanto, cabe ressaltar que algumas ferramentas de gestão e controle necessitam ser adaptadas.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho contém o resultado de uma pesquisa teórica sobre orçamentos, seus conceitos e verificação de sua contribuição na área de recursos humanos além de todas as etapas a serem vencidas para implantação e aplicabilidade do mesmo. Para tanto, o mesmo foi dividido da seguinte forma, em três grandes etapas:

Na primeira parte, tem-se uma exposição da gestão empresarial de recursos humanos trazendo uma abordagem de todas as questões a serem consideradas na construção de um orçamento de RH, ou seja, itens que interferem diretamente na mensuração das despesas relacionadas a esta área. Além disso, um panorama de como o departamento de RH pode se aproximar da estratégia empresarial sem fugir a sua essência.

Na segunda parte, uma explanação sobre o planejamento, suas diretrizes, abordagens, planejamento estratégico e o *Balanced Score Card* como ferramentas usuais de auxílio à tomada de decisão. Ainda nesta etapa o foco principal deste estudo, o orçamento, também será abordado, além de seus conceitos, tipos, etapas

de sua construção, fatores que podem influenciar na sua confecção, planejamento e controle orçamentário, sobretudo sua importância.

Numa última etapa teórica, tem-se uma exposição do setor de serviços abordando sua importância, como está inserido no contexto econômico nacional, quais suas características, as regiões brasileiras de maior destaque considerando a receita bruta de serviços, custos neste setor são trabalhados e porque este merece tanta atenção quanto o da indústria e como a área de recursos humanos está ligada a este contexto, além da diversificação do setor e como o recursos humanos precisa ser convidado a participar da estratégia da empresa.

Por fim, com base na pesquisa bibliográfica realizada, apresenta-se um estudo de caso real, com a intenção de demonstrar na prática situações do dia a dia relacionadas ao orçamento e ao plano de recursos humanos.

2 GESTÃO EMPRESARIAL DE RECURSOS HUMANOS

2.1 OS RECURSOS HUMANOS COM A VISÃO NA ESTRATÉGICA DA EMPRESA

Chiavenato (1996) diz que paradoxalmente, os recursos humanos foram considerados ao longo de décadas e décadas, como um centro de custos para a maioria das empresas, pois se pensava que ter pessoas trabalhando tornava-se inevitável ter despesas. E ainda é assim em muitos casos. Mas não é esse conceito que se pretende difundir no estudo que será apresentado aqui. O foco principal é transformar esse respeitável setor em um centro de “lucratividade” sobre todos os aspectos em parceria responsável com o departamento financeiro pois são áreas intimamente ligadas. Dentro dessa postura, parece que tal departamento compõe exclusivamente o passivo do balanço da empresa e nunca uma conta do ativo.

O objetivo é trabalhar o departamento de RH, sem perder sua essência que é a gestão de pessoas, com as pessoas e para as pessoas mas com o pensamento no negócio da empresa, na necessidade de se gerar lucro, reduzir custos, controlar despesas, participar ativa e diretamente da gestão administrativo financeira da organização (Chiavenato, 1996). Talvez uma das razões pela qual o RH se isole seja a de que esse setor lida com meios, com recursos intermediários e não com fins. Na realidade é utópico achar que uma empresa constituiu o seu objetivo principal em ter pessoas trabalhando nela. Isso é uma decorrência inevitável para o seu funcionamento adequado. É como se o RH, por ser meio, não fosse convidado a formular estratégias, planejar ativamente e menos ainda participar dos processos decisórios. No máximo a elaborar planos para implementar as decisões de outras áreas ou níveis da empresa. Todos os investimentos nessa área, quando bem feitos, provocam retornos à organização, inclusive financeiros.

Chiavenato (1994) menciona que em boa parte das empresas, a área de recursos humanos tem se isolado das demais áreas e funções, assumindo uma posição subalterna, talvez submissa, e praticando o monopólio de todas as funções relacionadas a pessoas. Muitas vezes atuam mais como departamentos de pessoal mesmo. Acabam possuindo uma visão fechada e postura rígida. No entanto parece

que o velho feudo está começando a abrir os seus portões. A administração de recursos humanos está mudando muito e existem vários exemplos da ligação desta área com outras áreas afins da empresa como produção e financeiro.

Inclusive vários exemplos de indústrias famosas, citadas por Chiavenato (1996) e que promoveram verdadeiros intercâmbios entre os setores no sentido de promover uma vivência real das dificuldades do dia a dia de cada setor e ao mesmo tempo um alinhamento das idéias e quebra de vários paradigmas. São elas: Nestlé, Fiat, Chevrolet, Nike, entre outras. Tais exemplos referem-se a indústrias como já dito anteriormente, portanto estas experiências precisam ser traduzidas para o universo das empresas prestadoras de serviços com suas peculiaridades e particularidades. Não é necessário reproduzir o trabalho na sua essência, mas talvez se espelhar e importar o modelo de gestão utilizado aplicando a este as adaptações necessárias.

De um lado o departamento de recursos humanos com as suas dificuldades e preocupações do dia a dia, sobretudo o cálculo de benefícios e a tão sofrida e trabalhosa folha de pagamento. Do outro lado o financeiro com a gestão do dinheiro, pagamento dos fornecedores, recebimento dos clientes, o andamento de todos os setores da empresa, sem prejudicá-los, mas com o uso racional de recursos. Portanto não há o mais importante, o que mereça mais empenho e visão por parte dos seus dirigentes. É preciso alinhar as visões, pensamentos e objetivos de ambos de forma que a gestão seja totalmente humanizada mas sempre lembrando que a principal razão da existência de uma empresa é a geração de lucros.

Chiavenato afirma:

[...] o recursos humanos é considerado como fonte de valor agregado, nunca considerado demasiado treinado ou implicado na marcha geral da empresas, com importantes interesses financeiros nos resultados das mesmas e deve estar disposto a aprender a lidar com as ferramentas necessárias para tornar esse resultado possível. (1989, p. 61-63).

Ou seja, passa a ser fundamental que os gestores da área de RH possuam os conhecimentos necessários para não apenas compreender, mas também estarem inseridos nas estratégias financeiras da empresa, sobre qual inclusive devem participar da formulação. Planejamento orçamentário, receitas, despesas, balanços, orçamentos. Tais conceitos devem estar claros entre ambas as áreas e se tornar

assunto constante nas pautas de reuniões. A falta de comprometimento pode acarretar uma série de desgastes como comentado em outros momentos desta pesquisa. Não há como participar da formulação de estratégias sem estar comprometido com elas, seja em qualquer nível hierárquico. É preciso investir tempo em planejamento pois segundo Welsch (1996, p.30), “as decisões de última hora padecem da falta de estudos, análises, avaliações e consultas preliminares em termos adequados”.

2.2 QUESTÕES A SEREM CONSIDERADAS NA CONSTRUÇÃO DO ORÇAMENTO DE RECURSOS HUMANOS

Há várias considerações a serem feitas no que tange a formatação de um orçamento de RH em relação as suas despesas como por exemplo férias, décimo terceiro salário, rescisões, gratificações, acordos coletivos de trabalhos, absenteísmo, dimensionamento da força de trabalho, rotatividade de pessoal, avaliação de desempenho, terceirização, aposentadoria, encargos sociais, entre outros. Veremos alguns destes no intuito de compreender porque eles interferem nas projeções financeiras.

2.2.1 Legislação Trabalhista

Lucena (2001) menciona que é inconcebível que um gestor de RH desconheça os parâmetros da legislação trabalhista pertinente ao tipo de profissional que a empresa precisa para a prestação de seus serviços.

É preciso compreender que o custo do componente “Mão de Obra Direta” será determinado tendo como base a legislação e suas regras básicas. O não cumprimento da legislação pode ocasionar punições bastante severas. Consolidar a legislação pode não trazer diretamente uma redução de despesa mas facilita o seu controle e redução quando necessário. É extremamente importante se atentar ao

fato de que muitas empresas possuem suas matrizes numa determinada região o que não significa que os funcionários alocados e estabelecidos em outras regiões do território serão regidos pelas mesmas leis trabalhistas. Uma coisa é a lei do âmbito federal. Outra são as convenções existentes de acordo com os sindicatos da região que podem inclusive determinar pisos salariais maiores numa região A do que numa região B. É o caso do estado do Paraná por exemplo que pratica um salário superior que ao piso federal. Como o salário é a base para todo o cálculo da folha de pagamento, encargos, benefícios e descontos, qualquer erro neste sentido pode ser fatal. Certamente a empresa estará fadada a uma incansável porém certa derrota na justiça trabalhista. O mesmo pode ocorrer por exercícios de funções não compatíveis com a formação ou salário do empregado, distorções absurdas de salários entre membros que exercem a mesma função e com o mesmo tempo de serviço, contratação de profissionais com vínculo militar, etc.

2.2.2 Férias

Há que se promover um dimensionamento preciso dos colaboradores que se afastarão e gozarão deste benefício obrigatório a empresa e garantido por lei ao funcionário. Em muitos casos as empresas optam por não permitir que o mesmo saia de férias para não comprometer a força de trabalho geradora da prestação do serviço o que pode incorrer em severas punições por parte do órgão que protege o trabalhador ou no pagamento dobrado de tal benefício o que incorre numa irresponsabilidade financeira. Ou então o departamento de recursos humanos dispensa o profissional para gozar do benefício contando com as contratações temporárias que também geram custo. Ou seja, a melhor saída é preparar a equipe para absorver as funções do profissional ausente, sem que haja um alto custo para a organização e a melhor forma de se fazer isso seria utilizar-se dos dispositivos legais para amenizar os impactos sofridos como propor o gozo das férias por períodos ou liberar os vinte dias corridos e pagar os dez restantes ao colaborador, o que muitas vezes consiste numa economia para a empresa que teria que pagar a um funcionário temporário o valor integral dos 30 dias (LUCENA, 2001).

2.2.3 Dimensionamento da Força de Trabalho

Lucena (2001) fala que devemos considerar que uma gestão eficaz de recursos humanos pressupõe um alto grau de conhecimento tanto quantitativo quanto qualitativo da sua força de trabalho para que se possa planejá-la. Ou seja, todo cuidado ao onerar a folha de pagamento. Alguns modelos podem auxiliar nessa tarefa como o que sugere que tudo seja baseado no fluxo de pessoal registrando a movimentação das pessoas para dentro, através e para fora da organização.

Uma verdadeira análise das entradas e saídas, possíveis promoções e transferências internas (Chiavenato, 1999). Este método sem dúvida é bem mais simples e pode não contar com um possível crescimento da empresa. Já um segundo modelo é bem mais abrangente e complexo chamado de planejamento integrado onde fatores devem ser considerados como metas que devem ser alcançadas, cadeia produtiva, organograma, missão e valores que a empresa possui, as características do tipo de serviço que ela presta, as regras e legislação em vigor, leis pertinentes, qualificação do pessoal, etc. Dessa forma o dimensionamento de pessoal pode ser decidido de forma bastante satisfatória utilizando de forma racional os recursos, não levando a manutenção de pessoal ocioso que produz reflexos negativos como um clima de injustiça já que os que produzem são remunerados igualmente. E pode servir também para detectar a necessidade de redução de pessoal. Mas vale lembrar uma vez mais que essa tarefa pode parecer fácil e realmente é quando existem padrões previamente determinados ou instrumentos de medida que já foram testados por técnicos especializados no assunto inclusive. Mas nem sempre é assim. Há atividades onde a definição dessa força de trabalho é mais complexa e em geral são típicas de tarefas de natureza técnico-administrativas. E muito cuidado com as altas tecnologias adquiridas que podem substituir a mão de obra.

2.2.4 Absenteísmo

As organizações públicas são as que mais, tradicionalmente, se ressentem destes problemas mas isso não significa que as empresas privadas também não devam estar atentas. O absenteísmo constitui na falta parcial ou total, com frequência ou não de um ou mais colaboradores. Ou seja, o comparecimento descontínuo do funcionário do local onde ele deveria estar exercendo as suas atribuições. Segundo Chiavenatto,

Para minimizar seus efeitos as instituições vêm procurando adotar práticas gerenciais que valorizem a participação do funcionário na vida da organização, desenvolvendo, ao mesmo tempo, atitudes, valores e objetivos que incentivem a presença e desestimulem as ausências ao serviço, pois estas últimas provocam distorções em relação ao volume e a disponibilidade da força de trabalho. (1999, p. 68).

As causas das ausências devem ser estudadas, analisadas em razão de duas observações: a repercussão negativa que gera a simples impressão da gerência da empresa não estar preocupada com tal fato, segundo o mesmo autor. As razões para tanto podem ser as mais variadas como problemas familiares, desmotivação, doenças, acidentes, enfim.

A segunda consideração a ser feita é que se uma instituição possui, por exemplo, cerca de 10% índice de absenteísmo, ela está contando com 90% da sua força de trabalho e portanto aqueles 10% concorrem apenas para aumentar o custo já que sem ele o serviço é prestado, ou seja, ele não participa da “cadeia produtiva”. Em momento algum se faz aqui uma reverência ao processo de demissão mas vale como reflexão o fato de que as regras devem valer para todos e a ordem deve prevalecer.

Para se combater isso, trabalhos específicos de psicólogos ou assistentes sociais que dentre outras coisas buscarão encaminhar o indivíduo a assistência psicológica ou ainda propor uma melhora na qualificação para que ele desempenhe suas funções com maior eficiência e prazer.

2.2.5 Rotatividade de Pessoal

Lucena (2001) diz que a interpretação é fácil: consiste nas entradas e saídas de colaboradores no quadro funcional. Em geral ocorre o desligamento do profissional que pode ser voluntário ou não. Nos tempos atuais vários profissionais tomam esta decisão porque recebem propostas melhores de outras empresas. Ou seja, várias pesquisas apontam que o ciclo de vida dos profissionais nas empresas que trabalham vem diminuindo nas últimas décadas. Em geral dois fatores são apontados como decisivos: salário e incluem-se aqui os benefícios concedidos, e a qualidade de vida na empresa e neste caso a questão é bem mais abrangente pois estão envolvidas questões como clima organizacional, cultura, equipe de trabalho, tratamento dos gestores com seus subordinados, e etc. Cabe portanto as empresas procurar uma linha tênue entre remunerar os profissionais dentro de uma razoabilidade e dentro das práticas de mercado. Quase sempre haverá a contratação de um substituto em razão do colaborador que está rescindindo seu contrato. É dessa forma que as empresas buscam o seu equilíbrio pois de certa forma é normal perder recursos ao longo da sua existência. Para tornar esse processo um pouco mais natural e menos caro, algumas empresas optam por planos como o PDV - Plano de Demissão Voluntária. Esses programas devem ser cuidadosamente traçados pois pode haver a saída de gente muito qualificada ou a permanência de funcionários acomodados ou desatualizados e portanto a prestação do serviço perderá toda sua qualidade.

A rotatividade provoca um custo que se reflete na taxa dos encargos sociais. É um custo que a empresa tem em caso de dispensa do empregado sem justa causa. Claro que nem todas as empresas tem este custo e que aquelas que não demitem, não o terão. Dessa forma podem concorrer no mercado com um custo menor já que estudos apontam que as prestadoras de serviços são as que mais demitem empregados no país.

2.2.6 Terceirização

A terceirização dos serviços ou de parte deles consiste na delegação a terceiros da execução de determinado serviço. Até algum tempo atrás a opção por essa modalidade estava atrelada ao cunho econômico. Aparentemente parecia ser mais vantajoso. Atualmente a rapidez na prestação desses serviços vem sendo o grande motivador. Em alguns casos a opção da terceirização para geração de economia tem fundamento mas é preciso verificar se isso realmente procede, promover estudos, formar orçamentos, considerar todas as variáveis e analisá-las bem. Há empresas que preferem delegar o que não sabem, não podem ou não querem fazer. Há vantagens na terceirização como redução de custos com recrutamento e seleção por exemplo, garantia de qualidade do serviço prevista em contrato, redução de encargos sociais, redução de custos com capacitação, redução do investimento em tecnologia, etc. Mas há desvantagens como a desmotivação do funcionário que por vezes se sente perdido, não pertencente a empresa em que presta os serviços e nem a terceirizada com quem de fato mantém os vínculos trabalhistas. É preciso delimitar bem os espaços. A fixação de metas e principalmente de padrões devem ser obrigatórias para uma eficiente gestão das atividades (LUCENA, 2001). O que se nota dentro de algumas empresas é a terceirização de pessoal de forma parcial, ou seja, é possível notar que algumas atividades existem no quadro funcional da empresa e no entanto também são funções terceirizadas. Nestes casos a observação deve ser redobrada no sentido de decidir qual das opções será escolhida pela organização visto que em geral há diferenças salariais que podem gerar sérios problemas entre os pares e na justiça trabalhista.

2.2.7 Gratificações

Não importa qual o tipo, por atividade ou por produtividade, é necessário um cuidado maior ao instituí-las. Nunca se falou tanto em remuneração variável quanto

nos tempos atuais até mesmo como estímulo a produtividade e melhoria das remunerações nem sempre justas ou suficientes. Mas não é preciso dizer que uma vez mal instituídas podem ser muito ruins tanto na esfera financeira como comportamental (LUCENA, 2001).

Há aquelas que o empregado terá direito como a gratificação por tempo de serviço e outras são promovidas pela empresa como forma de estímulo mas o objetivo pode ter efeito contrário. Os profissionais podem se habituar e acreditar que elas fazem parte do seu salário e não aceitar produzir mais sem elas. Ou ainda há que se considerar aquelas categorias que não costumam ser muito beneficiadas por este tipo de gratificação pois o resultado de seu trabalho é bem mais difícil de ser mensurado.

O que se propõe aqui é uma reflexão sobre o assunto e em nenhum momento a desqualificação de um empregado ou até mesmo a sugestão de demiti-lo antes que complete o período necessário para passar a receber tal adicional visto que além do lado humano da questão considera-se que neste caso, os custos incorreriam da mesma forma ainda que pela dispensa do colaborador.

2.2.8 Acordos Coletivos de Trabalho – ACT

O ACT é um ato jurídico que envolve uma entidade sindical e uma empresa correspondente onde regras são estabelecidas no intuito de melhorar e tipificar a relação trabalhista existente entre ambos e também entre empregado e empregador. A sua importância está justamente no fato da empresa procurar promover os seus acordos que serão restritos aos seus empregados o que é diferente do que ter que se enquadrar puramente no que está na convenção coletiva de trabalho. Pode funcionar como importante forma de fazer com que a estratégia da empresa seja alinhada as necessidades das leis trabalhistas e representar negociações de natureza econômica e social. Nestes casos basta que a gerência de RH procure manter bons relacionamentos sindicais e conheça as formas de se estabelecer estes acordos de forma com que eles não venham a suprimir os direitos já garantidos em lei.

2.2.9 Racionalização da Jornada de Trabalho

Lucena (2001) comenta que é importante que as instituições fixem suas jornadas de trabalho, observando detalhes como no caso das 44 horas semanais e a compensação do sábado. É preciso ainda perceber que horas extras excessivas geram um ônus no mínimo 50% maior do que o referente à hora normal. E além do mais se as horas extras costumam ser pagas com frequência é porque algo dentro do planejamento das atividades está equivocado, seja no dimensionamento da força de trabalho ou na quantidade excessiva de atividades.

O que se tem observado nas empresas é que as horas extras tem se tornado rotina e não um evento ocasionado por alguma exceção ocorrida. É provável e bem possível que as metas das equipes não estejam sendo bem formuladas no sentido de conferir a estas pessoas tempo hábil para realização de suas atividades, ou que o dimensionamento da mão de obra esteja equivocado onde empresas cortam de forma demasiada o número de funcionários desejando uma economia que na verdade acaba não acontecendo ou ainda o fato de terem pessoas erradas nas funções erradas.

Uma alternativa encontrada por várias organizações é o banco de horas que para muitos funcionários é visto como um bom “benefício” já que proporciona a estes certa mobilidade quanto aos seus horários propiciando que se ausentem de suas atividades em momentos necessários, seja por questões pessoais ou para um simples descanso. Vantajoso para o empregado desde que o empregador cumpra com todas as obrigações do ponto de vista legal e trabalhista, mais vantajoso ainda para a instituição que pode contar com o funcionário no momento de precisão sem necessitar realizar desembolsos financeiros para pagar pelas horas a mais trabalhadas.

2.2.10 Recomendações para a Redução das Despesas com Pessoal

Além de tudo que já foi falado até agora, há outras considerações que precisam ser mencionadas como a necessidade de tornar clara a redação de todos os dispositivos legais para que não haja aquele velho e costumeiro problema de interpretação que acaba dando brecha para que cada um interprete a lei a seu favor, procurar identificar os desvios de função que além beneficiam o profissional mas prejudicam financeiramente a empresa, auditar periodicamente a contagem do tempo de serviço, promover trabalhos como o da CIPAT- Comissão Interna de Prevenção de Acidentes de Trabalho que mesmo que indiretamente auxiliam na redução de casos como afastamento e despesas com material para atendimento ambulatorial, evitar que contratações por tempo determinado acabem sendo prorrogadas mais que o necessário pois pode consistir numa tentativa da empresa de burlar a constituição, centralizar a elaboração da folha de pagamento e as informações relativas a mesma de forma a proporcionar uma visão global, auditar periodicamente a folha para detectar fraudes, erros ou irregularidades, conceder vale transporte e refeição com critério e racionalidade, observar a proximidade da residência do funcionário em relação a localização da empresa ou da unidade onde o mesmo irá prestar o serviço (LUCENA, 2001).

3 PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO

3.1 PLANEJAR É IMPORTANTE?

Seja qual for a diretriz traçada pela empresa e seja qual for a ferramenta escolhida na tentativa de tornar os resultados possíveis e satisfatórios é necessário foco no planejamento e visão estratégica.

A ARH está se ligando cada vez mais ao planejamento estratégico da empresa e desenvolvendo meios através dos quais as pessoas possam caminhar proativamente em direção aos objetivos organizacionais. Isto significa uma perspectiva mais ampla e focalizada para áreas de resultado da empresa. Isto impõe uma necessidade de comprometimento com as metas. Educação, comunicação e comprometimento passam a ser os fatores fundamentais nesse processo. Sendo assim as empresas devem desenvolver uma filosofia na qual a alta direção está profundamente engajada e que é amplamente declarada e praticada por todos. Os objetivos de RH podem estar focalizados em objetivos organizacionais como mudança, inovação, flexibilidade, lucratividade, etc. Os processos devem ser continuamente acompanhados e avaliados para proporcionar os constantes ajustes necessários em um mundo em constante mudança. (CHIAVENATO, 1996, p. 18).

Planejar constitui uma tarefa tão importante e vital que de nada adianta propor soluções sem principalmente diagnosticar os problemas e situações. Aristóteles, há mais de 2.500 anos já dizia que equacionar um problema já é obter metade da sua solução. Quando o executivo consegue definir e estabelecer claramente os contornos de um problema, a outra metade da solução torna-se quase que uma consequência. Porém temos que lembrar que a implantação de uma ferramenta para melhor controle sem implementação da mesma não se torna uma estratégia bem sucedida.

Chiavenato (1996) afirma que uma enormidade de planos estratégicos de ação bem interessantes simplesmente tropeçam e caem no vazio pela impossibilidade de serem colocados em prática e pela absoluta falta de estímulo e de meios para avaliar pequenos progressos.

Ou seja, como concluir que uma ferramenta implantada obteve êxito sem que avaliemos o seu resultado final? Os relatórios gerados pela implantação do

orçamento são satisfatórios? Serão necessárias revisões na implantação da ferramenta?

Planejamento não deve ser confundido com previsão, nem projeção, predição, resolução de problemas ou plano. Planejamento na verdade é um processo contínuo, que constitui um exercício mental que é executado pela empresa independentemente de vontade específica dos seus executivos. Ele pressupõe a necessidade de um processo decisório que ocorrerá antes, durante ou depois de sua elaboração e implementação na empresa.

Quanto aos seus tipos são basicamente três: planejamento estratégico, administrativo e operacional. Ao estratégico cabe as decisões macro da empresa como veremos em tópico específico.

Um planejamento pode conter muitas dimensões. A primeira corresponde ao assunto abordado, a segunda aos elementos (entre eles o orçamento), a terceira, a mensuração do tempo do planejamento, uma quarta dimensão correspondente às unidades organizacionais, uma quinta corresponde as suas características como por exemplo se é estratégico ou tático, confidencial ou público, entre outros (CHIAVENATO, 1996).

Oliveira (2001) diz que vale ressaltar que o planejamento não pode ser tratado como fato isolado e seus objetivos precisam ser viáveis e tende a ser tão importante quanto seu produto final que é o plano. Deve ser desenvolvido pela empresa e ou pelos grupos e não para a empresa ou para os grupos. Isso é básico e um conceito que deve ser incorporado. Não se defende aqui que planejar seja fácil mas sim complexo, talvez pela sua própria natureza. A um planejamento atribuem-se partes: planejamento dos fins, meios, organizacional, de recursos e implantação e controle. E também tipos: estratégico, tático e operacional. É inclusive ele que auxiliará a empresa na detecção de seus pontos fortes e fracos numa análise mais interna. Nessa análise é que as deficiências e qualidades são colocadas em evidência.

Para as empresas que se enquadram no cenário que gerou o motivo dessa pesquisa, podemos afirmar que elas não conseguem controlar o seu orçamento e muitas vezes isso ficou muito tempo sem ser considerado. Um erro. Ao menos deveria ter sido classificado como ponto neutro, denominação dada na área de

administração aos pontos em que determinado momento não são considerados como qualidades ou deficiências mas ao menos são lembrados.

O planejamento é uma ferramenta que caminha a passos largos e evolui de forma surpreendente e basta analisarmos o seu ponto de partida (as estratégias militares) para chegarmos a essa conclusão. Segundo Lunkes (2003) a origem da palavra *estratégia* vem do termo grego *strategos* que combina *stratos* (exército) com *ag* (liderar) e significa literalmente “a função de general do exército”. Mas foi somente após a Segunda Revolução Industrial que essa palavra começou a ser adaptada para a esfera dos negócios.

Segundo Tavares (2000, p. 23), “a primeira fase do planejamento floresceu na metade do século XX, nos Estados Unidos, quando o planejamento financeiro, representado pelo orçamento, começou a ter aceitação crescente.”

Na realidade o planejamento financeiro é simplesmente o processo da empresa decidir o que vai fazer. E nesse momento o planejamento financeiro e orçamento estão distintos por uma linha muito tênue e por isso se confundem.

Há o que se chama de planejamento de longo prazo onde o orçamento também forma a base para implementação e controle dos planos.

Segundo Lunkes,

O planejamento de longo prazo envolve o estabelecimento dos objetivos mais gerais da empresa e a formulação dos planos de longo prazo; e corresponde geralmente a um prazo maior que um ano. O orçamento corresponde ao plano atual de lucros e é utilizado como o segmento correspondente ao primeiro ano de planejamento de longo prazo. (2003, p. 16).

É preciso reconhecer o quão importante é planejar pois assim se estabelece com uma certa antecedência as ações a serem executadas mas não se pode esquecer a necessidade de informações reais, precisas e confiáveis. Porém a elaboração de um orçamento não envolve apenas o instrumento de planejamento mas também de controle onde destacamos o papel desempenhado pela contabilidade das empresas quando do registro dos fatos ocorridos. E são estas informações que resultarão numa fonte rica de dados para análise dos executivos de uma empresa bem como a adaptabilidade do plano de contas contábil sobre os quais os dados devem ser acumulados.

Para o processo de planejamento foram atribuídos princípios gerais, que funcionam como uma espécie de *checklist* a ser seguido quando do desenvolvimento o sistema orçamentário por parte da empresa. Claro que estes itens não estiverem sendo checados ao longo do desenvolvimento dos trabalhos, os impactos podem ser negativos e proporcionais a negligência. O que existe de mais interessante nesta constatação é que uma vez observados todos os princípios de forma cuidadosa, é possível corrigir falhas ao longo da cadeia antes mesmo de se iniciarem os trabalhos o que significa dizer que é possível trabalhar de maneira preventiva e não apenas corretiva. Tais princípios foram apresentados por Frezatti (2006) e que na verdade correspondem aos princípios clássicos já verificados por Welsch. São os seguintes:

- Envolvimento administrativo – um dos itens mais defendidos ao longo desta monografia como sendo uma das verdadeiras molas propulsoras do processo orçamentário. Ou seria mais óbvio dizer que de toda e qualquer pretensão que se tenha dentro de uma empresa. Só que este envolvimento é tanto da alta administração quanto dos demais funcionários. Diz-se principalmente da cúpula da empresa pois é dela que dependem algumas definições de como será o processo orçamentário, dela vem o apoio as ações propostas, a atenção necessária para discutir os pontos fundamentais, a cobrança pelo envolvimento das áreas, a adesão de todos, a liberação de recursos.
- Adaptação organizacional – nada mais é do que estabelecer e delimitar as responsabilidades de modo que não haja duas ou mais pessoas com a mesma função. Estabelecer limites auxilia no momento de cobrar estas pessoas bem como a presença no momento de discutir o plano orçamentário.
- Contabilidade por área de responsabilidade – item também já discutido nesta pesquisa e de fundamental importância para obtenção das informações necessárias. O plano de contas deve refletir essa necessidade estar adaptado as operações existentes. As empresas, cada qual, denominam de alguma estas áreas de responsabilidade. Algumas chamam de centros de resultado, outras de centro de responsabilidades, há ainda os centros de lucro e assim por diante. É fundamental observarmos que

para uma análise mais correta as receitas e despesas devem ser registradas num mesmo CR.

- Orientação por objetivos – é fundamental que os objetivos existam e estejam atrelados a alguma área. Mais que isso, os objetivos devem refletir desejos comuns, que beneficiem a organização mas que estejam inseridos no contexto de alguma forma. Nunca devem refletir desejos individuais. É preciso uma amarração adequada para que se justifique as ações tomadas.
- Comunicação integral – que a comunicação é de fundamental importância isso não se pode negar e não somente no processo de implantação do sistema orçamentário mas em toda e qualquer ação toada dentro da empresa. Quanto mais clara e completa ela for menores serão os erros cometidos pela falta da mesma.
- Expectativas realísticas – e importante que o plano orçamentário seja um trabalho equilibrado de modo que não seja um plano agressivo demais, com objetivos dificilmente alcançáveis, ou ainda aquele modesto demais sem desafios o que de certa forma desmotiva a equipe pois não há pelo que trabalhar. Ambas as situações são ruins e refletem extremos que precisam ser evitados. O plano deve ser construído por mãos realistas. Não importa se for simples ou visionário. Ele precisa ser executável.
- Oportunidade – significa dizer que todas as pessoas envolvidas com o processo orçamentário tenham a chance de conhecer das informações dispostas em tempo hábil. Entende-se que um plano atual precisar estar com todas as suas etapas finalizadas, desde a montagem até a aprovação, antes do período no qual se refere o novo plano orçamentário.
- Aplicação flexível – sugere-se que as ações não deixem de ser inviabilizadas porque por algum motivo não foram contempladas na execução da peça orçamentárias e nem tão pouco que o planejamento seja ignorado e qualquer mudança seja aprovada sem critério algum, desconsiderando todas as projeções já efetuadas. Tudo deve acontecer a seu tempo de modo que todas as etapas sejam respeitadas.
- Acompanhamento – este item está intimamente ligado ao controle orçamentário pois mais uma vez se reforça que de nada adianta planejar

se não há o que controlar. São diretamente proporcionais. Na verdade o planejamento por si só não existe se não for controlado.

- Reconhecimento do esforço individual e do grupo – é fundamental ressaltar os aspectos positivos, reconhecer os esforços concentrados na obtenção de resultados expressivos. A idéia é não ressaltar somente aspectos negativos que levem todos a acreditarem que o orçamento é uma ferramenta que auxilia a controlar de forma negativa os executivos e puni-los a cada problema encontrado. O simples fato de as pessoas saberem que serão avaliadas provoca importante impacto no comportamento de cada uma delas.

Todos esses princípios refletem uma necessidade real e que deve acontecer quando da montagem do plano orçamentário. Uma forma eficiente de verificar se todos esses critérios estão sendo contemplados, é fazer uma checagem antes do início dos trabalhos, como uma receita de bolo que precisa conter todos os ingredientes para que o resultado seja o esperado. Na verdade precisamos entender que o planejamento como forma de compor o plano orçamentário não é uma novidade e nem tão pouco característica individual deste processo. Planejar, como já dito antes, é das tarefas mais antigas e inseridas no dia a dia da vida das pessoas seja quando vão ao mercado, seja planejando seus gastos ao longo do mês que é uma forma de controlar o orçamento doméstico, seja programando a viagem das férias, a compra de um bem mais valioso, ou qualquer outra atitude.

3.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E O *BALANCED SCORECARD*

Sanvicente (1995) menciona que são três os tipos de planejamento: estratégico, administrativo ou operacional. Todavia abordaremos com mais atenção e profundidade o primeiro deles.

Planejamento Estratégico é aquele em que as decisões a serem tomadas dizem respeito principalmente a problemas externos da empresa, mais comumente as linhas de produtos e serviços e aos mercados atendidos. Um programa de diversificação de produtos ou mercados é sempre uma

atividade de ordem estratégica, e como tal, da maior importância para a empresa. (SANVICENTE, 1995, p. 18).

Os conceitos são os mais variados mas em geral levam a um mesmo sentido e consenso de que objetivos devem e precisam ser fixados. Porém é notável a forma como o planejamento estratégico foi confundido com a obtenção de uma lucratividade maior, como se ao implantá-lo toda empresa estaria fadada ao sucesso. Mas não é assim. Para Frezatti (2006) várias pesquisas tem apontado que o resultado dessa associação é bastante equivocado devido a inconsistência na operacionalização do significado do planejamento, técnicas inválidas de mensuração e até a fraqueza dos dados contábeis. Em síntese, o fluxo de informações emerge como um elemento importante no processo de formação de estratégias, em especial no processo de planejamento estratégico e, por conseqüência, no desempenho de uma empresa. Segundo o mesmo autor, os componentes do processo de planejamento estratégico que identificam o perfil das empresas são: visão, missão, objetivos de longo prazo, cenários e planos operacionais.

Quando falamos em planejamento estamos diretamente falando de objetivos sim, mas em longo prazo. Por isso vale ressaltar o cuidado com a abrangência em demasia que por fazer com que a instituição se perca. Conceitualmente objetivo pode ser estruturado em atributo (elemento escolhido para medir o desempenho), padrão (é a escala com que se mede o atributo) e meta (é o valor específico que se deseja medir) (FREZATTI, 2006).

Numa análise externa é preciso observar fatores que podem fazer toda a diferença quando se trata de elementos que contêm informações e que interferem no estudo de onde a empresa deseja chegar, tais como, cenário social, político, economia, novas tecnologias, mudanças na lei, entrada de novos concorrentes, entre outros. Segundo Frezatti (2006, p. 30) “a análise externa é a maneira pela qual a organização olha o ambiente externo e identifica as oportunidades que pretende auferir. Serve para os gestores entenderem o que esperar do ambiente futuro e definirem como se comportar”.

Mas há também a análise interna. Seria como o observar o ambiente lá fora e retornar para analisar as necessidades dentro da empresa. Segundo Frezatti,

A análise interna é a forma pela qual a organização, depois de analisar o ambiente externo, se volta para dentro e identifica as necessidades de

recursos requeridos para que se possa atingir os seus objetivos. Ela deve avaliar tanto os seus recursos humanos como os investimentos em ativo permanente. (2006, p. 33).

Para explicar bem os objetivos que se deseja atingir usamos as estratégias e uma das metodologias mais usadas para identificá-las é analisar pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades. Podemos contar ainda com a utilização do *Balanced Score Card* como uma visão alternativa à utilização e amplitude dos objetivos dentro do processo de planejamento.

A utilidade do BSC surge em decorrência da dificuldade em tratar de maneira consistente o alinhamento entre o instrumento de longo prazo, o plano estratégico da empresa com o seu plano tático. O BSC é um artefato do controle gerencial que pode ser utilizado como alinhador estratégico da organização. Não se propõe a substituir o processo de planejamento como um todo mas dele faz parte, como alternativa e/ou complementando o processo. (FREZATTI, 2006, p. 35-36).

Segundo Atkinson (2000) o BSC é um sistema de mensuração para esclarecer, comunicar e implementar a estratégia empresarial. Seria uma forma de indicar como decidir sobre o que deve ser medido e como estas informações devem ser dispostas para que representem maior utilidade na gestão do negócio. O BSC trazia então a novidade de poder reunir em apenas um relatório, as medidas que indicavam o alcance daquelas metas necessárias para a criação de valor futuro, combinando a diversidade de elementos típicos de uma empresa com agenda competitiva.

Vários aspectos podem ser mencionados sobre o BSC como o seu conceito que começou a ser desenvolvido por Kaplan e Norton que consideravam a existência de um novo desafio para a área de contabilidade gerencial. Ou seja, o desafio era estabelecer novas medidas de desempenho. As experiências com algumas empresas mostraram que um conjunto de medidas associado a quatro perspectivas definidas no BSC (financeira, clientes, processos internos, aprendizado e aprendizado/crescimento) comunicava e ajudava a implementar uma estratégia consistente. Essas experiências demonstraram a importância de se montar um conjunto de medidas que descrevesse a trajetória estratégica da empresa e ajudaram a redefinir o sistema. A prática mostrou que os gestores podiam utilizar o sistema não só para comunicar a estratégia, mas também para gerenciá-la. Em 1996

o BSC passou a ser apresentado como um sistema gerencial essencial (FREZATTI, 2006).

Ainda segundo o mesmo autor, na realidade o BSC retém as medidas financeiras do desempenho passado mas acrescenta medidas das outras três perspectivas:

- Cliente: gestores identificam o cliente e os segmentos de mercado nos quais a unidade de negócios competirá, bem como as medidas de desempenho da unidade de negócios nesses segmentos designados. A perspectiva do cliente inclui algumas medidas básicas que representam os resultados prósperos de uma estratégia bem formulada. Podem contemplar outras medidas específicas como os tempos de atendimento, entregas dentro do prazo, quantidade de serviços, enfim, tudo que possa contribuir para atender de melhor forma a clientela interna ou externa.
- Processos Internos: Ênfase em medidas que terão maior impacto para aumentar relações com clientes e alcançar objetivos financeiros organizacionais.
- Aprendizagem / Crescimento: Serve para identificar o que a empresa precisa melhorar em processos internos e agregar valor a clientes e acionistas. Seria a quarta perspectiva a ser considerada pelo BSC. Em geral surgem de fontes como pessoas ou sistemas.

Para Kaplan e Norton (2001), antes de iniciar o processo de criação do BSC em si, a empresa deve tomar todas as suas providências e se preparar. O primeiro passo é obter consenso na alta administração sobre quais os objetivos que de fato estão levando a adoção dessa ferramenta. Quais as justificativas para tanto. A segunda tarefa é definir o responsável pelo processo, o indivíduo que o comandará. Apenas depois disso inicia-se o processo em si, constituído por dez tarefas distribuídas pelas quatro etapas do processo que são: arquitetura do programa de medição, definição dos objetivos estratégicos, escolha dos indicadores estratégicos e elaboração do plano de implementação. Daí sim é possível concentrar a atenção com foco nas quatro perspectivas colocadas acima.

Muitas pessoas pensam na mensuração como uma ferramenta para controlar comportamentos e para avaliar desempenhos passados. Controles e sistemas de mensuração tradicionais pretendem manter unidades organizacionais de acordo com um plano pré estabelecido. As medidas no

Balanced Scorecard estão sendo usadas pelos executivos de forma diferente – para articular a estratégia do negócio, comunica-la e ajudar a alinhar as iniciativas individuais, organizacionais e departamentais, para alcançar um objetivo comum. Esses executivos estão usando o *scorecard* como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um sistema tradicional de controle. Para que o *Balanced Scorecard* seja usado dessa maneira, entretanto, as medidas devem expressar claramente a estratégia de longo prazo da organização para o sucesso competitivo. (KAPLAN e NORTON, 1996, p. 56).

Se então a estratégia é definida como um conjunto de hipóteses e está intimamente ligada a ferramenta BSC, parece lógico que seja necessário fazer algumas suposições sobre certos relacionamentos de causa e efeito. Basta pensar em toda a cadeia produtiva da seguinte forma:

- Se aumentar o treinamento dos funcionários sobre suas atividades e fluxos estabelecidos na empresa de acordo com seus padrões organizacionais, então eles estarão mais bem preparados para prestar os serviços da empresa que trabalham;
- Se os funcionários estiverem mais bem informados, então prestarão os serviços com maior qualidade, agilidade e presteza;
- Se a eficácia na prestação dos serviços melhorarem, então os medidores de desempenho apontarão um aumento na lucratividade e uma redução dos riscos.

No exemplo acima os objetivos deveriam explicitar o tempo necessário para que o treinamento de pessoal se converta em melhorias de desempenho da prestação dos serviços.

Kaplan e Norton (2001, p.16) ressaltam que “Um programa de sucesso de *Balanced Scorecard* começa com o reconhecimento de que ele não é um projeto de medidas; é um projeto de mudança”.

Cabe registrar que nesta mesma bibliografia os autores ressaltam quatro processos gerenciais que também são denominados de quatro princípios. São eles:

1. O processo de tradução da visão passa a ser denominado de princípio de traduzir a estratégia em termos operacionais que tem como resultado o desenho dos mapas estratégicos e dos *balanced scorecards*;
2. O processo de comunicação e vinculação passa a ser denominado de princípio de alinhar a organização a estratégia que prescreve a geração de sinergias entre as especialidades funcionais e as unidades de negócio;

3. O processo de planejamento passa a ser denominado de princípio de fazer com que a estratégia esteja incorporada no trabalho de todos, todos os dias, que diz respeito a comunicação e ao aprendizado da estratégia, é definição dos objetivos pessoais e a ligação do sistema de recompensa ao BSC;
4. O processo de realimentação e aprendizado passa a ser denominado de princípio de fazer da estratégia um processo contínuo, que diz respeito a ligação da estratégia ao processo orçamentário, a definição de reuniões gerenciais específicas para discutir a estratégia e ao processo de aprendizado e de adaptação da estratégia.

Segundo Kaplan e Norton (2001) um bom *balanced scorecard* deve então combinar as medidas de resultado essencial (certas medidas genéricas como rentabilidade, participação no mercado, satisfação da clientela, etc) e os direcionadores de desempenho (aqueles que precisam ser únicos identificam a organização em particular). São os direcionadores que indicarão como aqueles resultados essenciais deverão ser atingidos e se a estratégia está sendo implementada com sucesso. Os direcionadores sem as medidas de resultado essencial, por sua vez, permitem apenas que a unidade de negócio alcance metas de curto prazo sem indicar o que deverá ocorrer com a organização como um todo sequer com o desempenho financeiro. A característica do *Balanced Scorecard* que permite misturar adequadamente as medidas de resultado essencial e os direcionadores de desempenho são os relacionamentos de causa e efeito que devem ser estabelecidos em sua construção. Na realidade o uso do BSC previne contra a sub-otimização dos recursos. Ao tratar as variáveis-chaves para a gestão de forma integrada, permite que os gestores analisem os efeitos de alcançar um melhoramento de uma área em detrimento de outra. Afinal há várias formas de se alcançar um mesmo objetivo. Se estas forem analisadas separadamente, por área, podem promover um melhoramento e determinada atividade a curto prazo, mas, comprometer o futuro do negócio.

Em geral quando se pensa em estratégia é natural que os gestores pensem nas ameaças ou oportunidades presentes no ambiente externo ou então na capacidade dos recursos que dispõem serem suficientes para realizar aquilo que se deseja dentro de planos de ação traçados a partir da existência de metas. O

processo de planejamento estratégico permite dirimir algumas incertezas quanto ao rumo da empresa. Ou seja, quanto maior a incerteza, mais difícil é preparar metas satisfatórias que servirão de base para a avaliação de desempenho. E para sanar estas dúvidas e incertezas aconselha-se a análise de fatores culturais, ambiente organizacional, questões políticas, econômicas e porque não religiosas. Analisar informações dos próprios funcionários, clientes e fornecedores podem vir a dizer algo sobre a organização nunca antes percebido pelos seus dirigentes. Além é claro da capacidade interna que a organização e seus setores tenham de responder aos desafios. Inclusive a área de Administração de Recursos Humanos que como já tratado anteriormente apreço cainhar a passos largos e no entanto não mudou tanto assim diante das suas décadas de existência. A própria intenção do uso do BSC pelas empresas reflete esta afirmação. Pois em razão das atuais mudanças no mercado e dos inadequados métodos de mensuração, as empresas buscam novas formas de melhorar seus sistemas de informação estratégica e isto ocorre por meio de sistemas de mensuração financeira e não financeira. E o BSC é o exemplo de uma dessas ferramentas.

O planejamento estratégico deve atentar para todos os fatores apontados, para poder, efetivamente, gerar diretrizes para o planejamento operacional, que detalhará a combinação dos recursos internos tratados por esses sistemas de informações internas. É bastante comum em qualquer tipo de literatura que aborde o tema, observar o planejamento operacional sendo tratado separadamente do planejamento estratégico. Até é possível dizer que o estratégico trata de questões que afetam toda a empresa e o operacional trata de questões que afetam apenas setores ou operações. Mas essa é uma forma extremamente resumida de definir a ambos que consistem em ferramentas mais complexas é claro. Existe uma vasta literatura enfatizando a importância de se fazer a ligação entre os dois planejamentos e, sobretudo entre a estratégia e a operação pro entender que é inconcebível que caminhem separadamente. Mas é fundamental não confundir a definição de estratégia como sendo parte do escopo do *Balanced Scorecard*, pois o seu foco principal está justamente no desdobramento da estratégia da empresa em ações de curto prazo e a gestão desse desdobramento.

A necessidade de todas as áreas estarem alinhadas é reforçada pelo pensamento de Norton e Kaplan (2001) que diz que a ênfase ao BSC deve ser a

integração não somente vertical, da estratégia a ação, mas também lateral, ou seja, entre as áreas, ou melhor, entre as perspectivas ou dimensões da gestão.

É inevitável não discorrer sobre a contribuição do BSC para a teoria da Contabilidade Gerencial. Esta questão foi bastante criticada pois há aqueles que acreditem que o BSC é uma contribuição teórica e outros que se trata de uma mera cópia dissimulada de conhecimentos estabelecidos. Está demonstrado em várias bibliografias que em nenhum momento Kaplan e Norton tinham a pretensão de divulgar algo novo, nunca antes visto, pois esta ferramenta é uma articulação de conhecimentos antigos só que numa linguagem mais próxima dos executivos e menos acadêmica.

Kaplan afirma que o *Balanced scorecard* é uma inovação na teoria da contabilidade gerencial, pois reúne insights simples, mas vitais que não estavam claramente articulados na literatura existente.

Apesar disso alguns autores sempre contestaram alegando que não passa de simples reprodução de velhos conhecimentos já bastante difundidos. Mas basta um momento de reflexão para concluir que no âmbito das ciências sociais quase todos os conceitos utilizados para definir uma porção de ferramentas hoje tão difundidas tem seus conceitos relacionados aos autores clássicos.

Kaplan e Norton (2001) afirmam que o BSC para alguns, trata de questões óbvias na literatura de gestão e administração. Não é demais, no entanto, lembrar a observação de Kaplan e Norton de que os processos de planejamento e de orçamentação tradicionais, frequentemente, são conduzidos erroneamente nas empresas. Muitas delas têm procedimentos e até unidades organizacionais separadas para planejamento estratégico e para alocação de recursos e orçamentação. Para formular seus planos estratégicos, os executivos seniores passam alguns dias no ano, fora da organização, em discussões facilitadas por gerentes seniores de planejamento e desenvolvimento ou por consultores externos. O resultado deste exercício é um plano estratégico contemplando onde a empresa tem expectativa de estar em três, cinco ou dez anos. Tipicamente, tais planos ficam guardados pelos próximos doze meses. Enquanto isso, os processos de alocação de recursos e de orçamentação são preparados pela equipe de finanças, estabelecendo objetivos financeiros para receitas, despesas, lucros e investimentos para o próximo ano. Esse orçamento é quase que inteiramente elaborado por

números financeiros e geralmente tem pouca relação com os objetivos dos planos estratégicos.

Vale ressaltar que a utilização do BSC não pode ser justificada pelo modismo, ou seja, aderir porque alguém conhecido implantou, porque se viu uma palestra muito empolgante, enfim. Várias pesquisas sobre planejamento em empresas ressaltaram que, embora metade das organizações use algum tipo de *Balanced Scorecard*, combinando medidas financeiras e não financeiras, o seu impacto não é tão pronunciado quanto se possa imaginar. Mesmo experiências que não guardam relação com os conceitos do BSC passaram a ser assim denominadas. De um lado, surgiram várias críticas indevidas. De outro, subestimaram-se os problemas de implantação e aspectos fundamentais para a gestão que não são tratados pelo BSC.

Kaplan e Norton (2001) baseados em alguns estudos de casos e algumas empresas, juntamente com outros autores, estabeleceram um conjunto de pensamentos que funcionam como os dez mandamentos da implantação do BSC. São eles:

1. Implanta-lo sem uma visão clara e ampla da estratégia.
2. Implanta-lo sem o comprometimento da alta administração.
3. Implanta-lo para obter um controle extra de cima para baixo. Essa medida só trará a reação contrária das pessoas.
4. Implantar um projeto padronizado e não aquele traçado para a empresa.
5. Implanta-lo sem ter realizado um projeto piloto para que se evite o risco de um enorme desastre.
6. Implanta-lo sem a realização de uma entrevista preliminar com cada unidade de negócio.
7. Subestimar as necessidades de treinamento e comunicação.
8. Subestimar os custos e a carga extra de trabalho administrativo.
9. Buscar a complexidade ou a perfeição.
10. Não levar em conta que fatores críticos de sucesso não podem ser classificados em uma única perspectiva.

Em resumo, o BSC não é um modelo geral de gestão. A sua preocupação é fazer com que a empresa não perca de vista a sua estratégia e nem tão pouco sua missão, seus valores e crenças que a propósito devem ser ponto de partida da formulação da estratégia da empresa. A forma como cada organização vai gerir o

cumprimento dos objetivos não faz parte do escopo do BSC. Existem indicações de que a disseminação dele foi exagerada e resultou numa certa vulgarização onde inclusive surgiram as críticas indevidas. Ele não deve ser classificado como um sistema de gestão estratégica e sim como um sistema de suporte à decisão.

3.3 EFICÁCIA X EFICIÊNCIA

Para que se possa definir eficiência e eficácia, é necessário saber que ambas estão ligadas à missão da organização, ou seja, sua razão de ser, contribuindo assim para sua continuidade.

Mesmo com planejamento pode-se alcançar níveis diferentes de eficiência e eficácia. A eficiência é fazer as coisas de maneira adequada e eficácia é obter resultados.

Eficácia é o grau com que uma organização atinge seus objetivos sem debilitar seus meios recursos. A eficiência relaciona-se ao método, processo e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recursos consumidos. São elementos de um sistema de planejamento e controle:

- Definição de missão
- Análise do ambiente da empresa
- Formulação de estratégias
- Alocação de recursos
- Definição de medidas de desempenho
- Elaboração de orçamento

Em todo o processo orçamentário é fundamental que a organização esteja preocupada em ser eficaz. O planejamento por si só não é sinal de sucesso mesmo que bem formulado. Ele é apenas mais um passo mas o sucesso depende de alguns outros como a formulação do orçamento em si, controle absoluto das atividades e processos organizacionais e avaliação dos resultados. O planejamento aqui será formulado no sentido de evitar ações incoerentes e reduzir a frequência dos fracassos ao se explorar oportunidades. Somente depois de observadas estas

questões, inclusive pelo departamento de recursos humanos, é que será possível falar em medidas de eficiência ou eficácia.

3.4 ORÇAMENTO

3.4.1 Conceito, Tipos, Etapas e Importância.

“Orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício.” (FREZATTI, 2006, p. 44). Ainda segundo o mesmo autor, podemos dizer que é mais que uma simples forma de se estimar despesas. É um dos pilares da boa gestão. Um orçamento pode ser desenvolvido de várias maneiras como a *top down* (de cima para baixo em termos de níveis organizacionais), *bottom up* que é justamente o contrário ou ainda uma mistura dos dois. O mais comum é o primeiro por ser mais prático. Não há dúvidas de que o orçamento constitui ferramenta de importância ímpar. E aqui especificamente ele estará sendo aplicado numa ação corretiva, ou seja, medida adotada para eliminar desvios significativos. A abordagem mais usada e recomendada neste caso seria a de ênfase no planejamento e muito foco no controle orçamentário onde trataremos mais adiante.

Mas para se compreender melhor essa ferramenta torna-se interessante conhecer a sua história. Como a necessidade de se orçar o que seria gasto não é das atividades mais recentes na história da humanidade, é que percebemos que os homens da atualidade não estão sabendo reconhecer a real importância desta ferramenta de controle. Segundo Lunkes (2003, p.35), “a origem da palavra *orçamento* deve-se ao povo romano da antiguidade que usavam uma espécie de bolsa para coletar os impostos”. No entanto, segundo este mesmo autor, há uma série de citações que afirmam que a raiz das práticas orçamentárias se deu na formulação da Constituição Inglesa em 1689 quando a lei regia que o rei poderia cobrar impostos e gastar recursos e o primeiro ministro levava ao parlamento os

planos de despesas e esta cerimônia começou a ser chamada de *opening of the budget*, ou abertura do orçamento.

Logo a prática tomou conta de todos os povos em diversos continentes como França, Reino Unido, Estados Unidos, entre outros. No Brasil o orçamento passou a ser foco de estudos somente em 1940 sendo de fato mais utilizado por volta de 1970.

Por mais variados que sejam os conceitos dos mais variados autores e estudiosos do ramo, no fim das contas o orçamento sempre vai refletir como um guia detalhado orientado pelos objetivos, uma expressão em valores dos projetos traçados.

Brookson *apud* Lunkes (2003, p. 41) cita os diferentes objetivos dos orçamentos conferindo autoridade aos gestores das mais variadas áreas:

QUADRO 1 – OBJETIVOS DOS ORÇAMENTOS SEGUNDO A AUTORIDADE DOS GESTORES

Objetivos	Descrição
Planejamento	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponde a estratégia de longo prazo da empresa.
Coordenação	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
Motivação	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com planos originais, fazendo ajuste onde necessário.
Avaliação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

FONTE: BROOKSON (2000, p. 9).

Porém não basta definir o que é o orçamento e seus principais objetivos. É fundamental entender que depois dele há o ciclo orçamentário, que nada mais é do que a maneira com que as empresas fazem o orçamento. Ele deve funcionar como um ritual e cada organização terá a sua forma de trabalhar. Alguns autores defendem que empresas bem administradas em geral possuem ciclos muito

semelhantes do processo orçamentário. Segundo Horngren, Foster e Datar *apud* Lunkes (2003, p. 41) o ciclo seria mais ou menos este:

- Planejamento do desempenho da empresa como um todo, assim como respectivas subunidades. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles;
- Estabelecimento de um parâmetro de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados;
- Análise das variações dos planos, seguida, se necessário, das respectivas ações corretivas;
- Replanejamento, levando em consideração o *feedback* e a mudanças das condições.

É interessante ressaltar que num orçamento deverá conter qualquer despesa ou receita incorrida naquele período como, por exemplo, a contratação de pessoal para uma nova unidade que será aberta em outra localidade, despesas com treinamento de pessoal, entre outras tantas possibilidades.

Estabelecendo um paralelo entre o orçamento e a Contabilidade nota-se que há uma necessidade em atribuir mais responsabilidades aos gestores de cada área para que atuem de forma direta e dinâmica nos seus centros de responsabilidades. Elas nada mais são do que unidades da empresa chefiadas por uma pessoa. E a empresa possui uma porção desses CR's. Com receitas e despesas alocadas num mesmo CR, fica mais fácil observar as verdadeiras contribuições de cada área no cumprimento de objetivos e metas. Temos algumas responsabilidades de linha a serem repassadas do gerente financeiro ou de assessoria que caberá ao gerente de recursos humanos. Os orçamentos podem e até devem ser previstos por contrato ou por centro de custo. A necessidade parece óbvia e uma vez já debatida anteriormente, pois as realidades se tornam diferenciadas de uma região para a outra por exemplo quando se trata de uma empresa que possui filiais. Neste caso muitos estudos da área de RH serão necessários como analisar condições e custo de vida locais. Além disso, há que se pensar na viabilidade e retorno financeiro de cada contrato ou cada filial. Como mensurar qual deles é o mais lucrativo? Se não separarmos as receitas e despesas de cada um como teremos essa resposta? Sem falar no controle por parte da contabilidade que também pode realizar os

lançamentos dessa forma. A mensuração dos valores a serem gastos no determinado período (que no início poderia ser mensal) por parte do departamento de RH seria realizado pelo seu gerente. Devem ser valores reais e se necessário baseados em estudos que levassem em consideração o histórico da empresa, planejamento das contratações e demissões, férias, décimo terceiro salário, benefícios diretos e indiretos e inclusive em períodos de sazonalidade onde certas contratações temporárias ou horas extras que se podem fazer necessárias. Mas estes itens abordaremos mais adiante detalhadamente. Uma vez que o gerente chegue a conclusão dos valores, os mesmos devem ser repassados ao departamento financeiro para lançamento. O orçamento do setor, a princípio pode ser gerado mensalmente. Posteriormente poderão contar com orçamentos trimestrais, semestrais e até anuais.

Uma vez estabelecida esta necessidade destaca-se outra. A de que o processo orçamentário possua da empresa um sistema de informações com dados contábeis, bons históricos, uma contabilidade aberta e fixação dos objetivos. (LUNKES, 2003).

Mas como toda boa ferramenta o orçamento possui vantagens e desvantagens. Ou seria melhor dizer limitações. Quanto as limitações podemos citar que os dados contidos num orçamento não passam de estimativas o que significa que eles podem sofrer mutações que muito vão depender do ambiente interno e eterno e de fatores sobre os quais não se pode interferir como uma grande crise econômica mundial. Ou ainda um sistema de custeio inadequado, falta de parâmetros, facilidade para reformular estas mesmas estimativas (se necessário) e talvez a mais comum delas que é a análise dos resultados (seja quais forem) muito tempo depois de realizado o orçamento o que de nada adianta se considerarmos que são essas leituras que auxiliarão na correção dos erros. Claro que estas limitações podem ser em graus diferentes nas empresas dependendo dos métodos utilizados.

Mas consideremos as vantagens que são realmente valiosas. Podem ser inúmeras mas em geral se observa que os altos escalões se envolvem menos com atividades demasiadamente operacionais e concentram-se na resolução de questões macro. Outra questão é a de que uma área se obriga a adequar seu plano orçamentário de acordo com outra área a qual esteja interligado. Sendo assim as

mesmas não conseguem trabalhar de forma individualizada. Identifica o que de fato funciona e aquilo que não funciona numa determinada área. Torna-se assim cada vez mais difícil mascarar resultados e êxitos supostamente alcançados. E por último mas não menos importante, o fato de que com a utilização do orçamento tende a melhorar a forma como os recursos são alocados e estão disponíveis ao uso.

Quanto aos métodos orçamentários rapidamente citados acima e segundo Boisvert *apud* Lunkes (2003, p. 50), pode-se afirmar que o orçamento pode ser estabelecido em função de:

- Da unidade de medida;
- Do método de classificação das transações;
- Do comportamento dos custos;
- Do nível de análises previstas;
- Da forma de elaboração.

Quanto aos tipos de orçamento podemos citar os mais variados, pois as nomenclaturas assim o são: empresarial, contínuo, base zero, flexível, por atividades, perpétuo, etc. Então vamos conhecer um pouco mais sobre alguns deles na tentativa de compreender as pequenas ou grandes diferenças.

Lendo um pouco mais sobre orçamento empresarial notaremos que ele se confunde em alguns momentos com a própria história do orçamento. Porém teve sua origem na Administração Pública. Sua elaboração possui etapas longas e talvez por essa razão se atribua a complexidade do mesmo. Lunkes (2003) ressalta que é necessário compor um orçamento de vendas que constitui o ponto de partida. Ele constitui um plano de vendas futuras da empresa para um determinado período bem como o preço a ser praticado. Ele na verdade desencadeia todos os dados seguintes e necessários para orçar os custos de fabricação. A primeira coisa a se fazer é definir os fatores limitadores ou restrições considerando fatores internos e externos. Posteriormente é preciso realizar um exame detalhado das tendências do mercado. E por fim a opinião do pessoal de vendas.

O passo seguinte seria o orçamento de fabricação tão logo o orçamento de vendas seja completado. Primeiro, os gestores preparam as estimativas de materiais que são exigidos para atender ao nível de fabricação orçado. Em seguida se define os custos relacionados a fabricação como matéria prima, ao de obra direta e custos indiretos de fabricação. Em terceiro vem o orçamento das despesas de vendas e

administrativos que incluem todos os gastos necessários para a gestão das operações de uma empresa. Torna-se necessária então a projeção dos demonstrativos contábeis que é o momento onde todos os orçamentos estarão prontos e pode-se elaborar o orçamento geral, determinando o lucro do período. Todas as receitas e despesas são geradas em cada peça orçamentária para projetar o resultado. Em seguida há o orçamento de investimento que é fundamental para o desenvolvimento e atingimento das metas orçamentárias.

Sanvicente e Santos *apud* Lunkes ressaltam que:

[...] é nesta peça orçamentária que se devem considerar as despesas incorridas com aquisições de máquinas ou equipamentos, veículos, construções e qualquer outra coisa que tenha caráter de melhoria ou reposição da capacidade produtiva ou de prestação de serviços. (2006, p. 66).

É fundamental alinhar o orçamento de investimentos com as demais peças orçamentárias. Por fim o orçamento de caixa cujo objetivo é garantir os recursos monetários suficientes para realização do orçamento como um todo.

Outro tipo de orçamento é o Contínuo que “é baseado em um prazo movente que se estende em função de um período fixo.” (LUNKES, 2003, p. 83). Na verdade quando um período se encerra outro é acrescentado ao final. Esse sistema começa com a distribuição dos relatórios orçamentários mensais a gestores e até mesmo empregados que devem fazer a análise do que deu certo e o que deu errado, corrigir as distorções e ainda analisar e detalhar a receita e as despesas controláveis e elaborar estimativas para o período futuro. Os passos seguintes não fogem ao orçamento empresarial: orçamento de vendas, de produção e das despesas de vendas e administrativas bem como a DRE projetada. Lunkes (2003) ressaltava basicamente três vantagens em relação a este tipo de orçamento:

1. Incorporar novas variáveis;
2. Facilidade em orçar períodos menores;
3. Resulta em orçamento mais preciso e detalhado.

Em seguida o orçamento Base Zero e seu principal diferencial é que ele não leva em consideração o ano anterior, ou seja, não é o ponto de partida onde pela próxima sugestão do nome, os dados são zerados e tudo se inicia novamente. É como se neste orçamento todas as peças orçamentárias estivessem sendo

preparadas pela primeira vez. Claro que para isso há uma razão ou muitas, mas o que importa aqui é que há uma alternativa para quando as metas e objetivos não foram bem estabelecidos. Como desvantagens ou limitações podemos citar o fato de que ele leva mais tempo para ser elaborado do que os outros tipos de orçamentos. Isso acontece porque os gastos precisam ser justificados e aprovados. Mas a vantagem é a de que ele pode ser implantado em qualquer tipo de empresa, ainda que prestadoras de serviços ou organizações com ou sem fins lucrativos. Além disso, como os históricos são zerados, este modelo força a identificação dos excessos

O orçamento flexível reflete as variações entre o orçamento empresarial em relação ao resultado realizado pois alguns custos variam com mudanças no nível de atividade. Horngren, Foster e Datar *apud* Lunkes (2003, p. 110) criaram um método baseado em cinco etapas que são as seguintes:

1. Determinação do preço orçado unitário de venda, dos custos variáveis orçados, por unidade e dos custos fixos orçados;
2. Determinação da quantidade real de medidas de receita;
3. Determinação do orçamento flexível da receita com base na receita unitária orçada e no número real de medidas da receita;
4. Determinação da quantidade real das medidas de alocação dos custos;
5. Elaboração do orçamento flexível de custos, baseado nos custos variáveis unitários orçados, custos fixos e quantidade real das medidas de custo.

Quanto ao orçamento por atividades (ABB) pode-se dizer que ele surgiu aos poucos diante do Custeio Baseado em Atividades, o famoso método ABC. Segundo Lunkes (2003), na elaboração de um orçamento como esse é preciso definir alguns conceitos previamente como processos, recursos, as atividades, as tarefas e os direcionadores e claro, toda a relação que existe entre eles. Processo é uma cadeia de atividades relacionadas entre si. Recursos são os gastos necessários para que o negócio funcione. É todo o sacrifício feito para prestar um serviço. A abordagem deste tipo de orçamento divide a empresa em atividades. E cada uma delas descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo. Direcionadores de custos são uma transação que permite determinar a demanda, os produtos e a capacidade de atendê-los por meio de direcionadores de receita. Se analisarmos este modelo veremos que este tipo de orçamento é bem mais amplo e proporciona aos gestores

as informações necessárias para adquirir, fornecer e manter apenas os recursos necessários à realização das atividades que serão solicitadas no futuro. Dentre as vantagens podemos citar conforme Segundo Horngren, Foster e Datar *apud* Lunkes (2003, p. 134):

- Capacidade de se tornar um orçamento mais realista;
- Melhor identificação dos recursos;
- Associar custos a produção;
- Identificação de folgas orçamentárias;
- Eliminar atividades consideradas supérfluas;
- Selecionar e conhecer as atividades de custo mais baixo;
- Avaliar o desempenho para promover a melhoria contínua.

Sobre o orçamento perpétuo pode-se dizer que é um sistema de planejamento que prevê custos e uso de recursos fundamentado nas relações de causa e efeito entre os processos correntes, segundo Brimson *apud* Lunkes (2003, p. 142). Este tipo de orçamento permite manter estável e melhorar um conjunto de causas que afetam vários itens da área ser gerenciada de forma sistêmica e padronizada. Para elaboração deste tipo de orçamento algumas ações devem ser adotadas como revisão dos serviços que estão sendo prestados, utilização dos recursos, definição clara da visão futura do negócio. Dentre as vantagens em se utilizar esse modelo de orçamentos podemos citar uma diminuição dos custos, aumento na produtividade, aumento na participação do mercado, maior aproveitamento das oportunidades. Na realidade ele permite a identificação e a previsão dos recursos por meio da relação causa-efeito.

Porém outros tipos de orçamento são comumente abordados por vários autores. Sanvicente (1995) menciona o orçamento de receitas e despesas como sendo o que descreve os valores planejados para receitas e despesas operacionais, sendo o mais amplamente utilizado e um dos mais compreendidos, pois nele se prevêem as vendas e despesas estimadas para o período. O orçamento global funciona como uma peça consolidada dos orçamentos de várias unidades no intuito de prever o demonstrativo para toda a empresa.

Há ainda o orçamento tipo variável que possibilita um melhor controle de despesas. Suas utilidades podem variar mas basicamente podemos dizer que ele facilita a preparação dos orçamentos departamentais, fornece com maior clareza o

objetivo de despesas para cada gerente relativo ao período coberto pelo orçamento e ainda auxilia em estimativas para fins de comparação. Este modelo é muito interessante para o departamento de RH porque ele possui uma rotina muito repetitiva. Segundo Welsch,

Orçamentos variáveis podem ser aplicados em todos os departamentos de uma empresa. São especialmente apropriados para centros de responsabilidades e que as operações tendem a ser repetitivas, há numerosas despesas heterogêneas e o volume de atividade pode ser medido com muito realismo. (1996, p. 223).

Um bom orçamento possui etapas para sua montagem que seriam a operacional e a financeira. A primeira etapa consiste nos planos que proporcionam condições de estruturação das atividades da organização de maneira a integrar as atividades. Segundo Frezatti (2006) a etapa operacional é iniciada com o plano de marketing e pode ainda estar subdividido em três subplanos como plano de prestação de serviços, plano de comunicação com o mercado e plano de despesas comerciais. O primeiro corresponde a projeção do output da organização, ou seja, é aqui que se define a quantidade de produto a ser vendido por região ou nível de serviço que precisa ser prestado. É nesta fase que precisam ser definidos preços. O segundo plano é comumente definido na montagem do orçamento como um percentual sobre as receitas geradas e tem por finalidade suportar a imagem da organização. E por último o terceiro plano que é onde se encontram gastos relacionados com a estrutura da atividade comercial da empresa tais como salários e encargos dos profissionais.

Já a segunda etapa visa a tradução de todas as atividades para uma mesma linguagem que é a monetária. Aqui cabe reforçar a relação entre financeiro/ recursos humanos/ contabilidade.

O processo de montagem do orçamento é suportado pelas informações contábeis apuradas, que, por sua vez, serão obtidas para acompanhamento orçamentário. Por outro lado, a mesma base de dados deve gerar as informações fiscais, as destinadas a atender à legislação tributária e societária. (FREZATTI, 2006, p. 53).

O plano estratégico deve ter sido elaborado antes, aprovado e comunicado para poder ser utilizado de maneira correta na elaboração do orçamento. Essa etapa financeira também pode ser chamada de demonstrativos contábeis projetados e é

quando se consolida o orçamento propriamente dito. Em algumas empresas o orçamento é tratado como se tivesse exclusivamente esta etapa o que pode trazer resultados indesejados. Pensar no todo é fundamental. Porém se o Recursos Humanos será engajado nessa tarefa de auxiliar na projeção de um orçamento, alguns conceitos precisam ser claros em todos os níveis. Frezatti (2006) menciona a necessidade de conhecer conceitos de gastos, investimentos, custos, despesas e perdas para que os orçamentos possam ser elaborados. Tratamento dos custos, demonstrações contábeis projetadas que proporcionam condições da consolidação das decisões e até indicadores financeiros que permitem a análise de vários fatores dos resultados projetados.

Para tanto se propõem um sistema de pequenos treinamentos técnicos para a área de recursos humanos e o objetivo é o único e tão somente alinhamento de conceitos. Assim como cada empresa tem um tipo, os orçamentos também. Quanto as empresas temos o tipo rígida que é aquela em que os gestores tendem a elaborar planos com flexibilidade de reservas, as chamadas “gorduras”. A do tipo ultra flexível costuma privilegiar o curto prazo em função do longo e o resultado é cobrado da última linha. Já a do tipo misto, é o que melhor dosagem apresenta para ambos os horizontes tanto curto como longo prazos.

Welsch (1996) fala sobre a responsabilidade do gerente que deve ser o principal responsável pelo planejamento e controle de suas operações inclusive das despesas necessárias sob a sua supervisão. Os orçamentos devem ser aprovados pela alta administração da empresa depois de preparados pelos gerentes de cada unidade. Somente dessa forma, com o planejamento passo a passo de como o orçamento deve ser implantado formalmente na empresa, tendo como base o departamento de RH com forte comprometimento, a organização conseguirá analisar sua performance e utilizar mais esse dispositivo no auxílio a tomada de decisões altamente importantes para o futuro dos negócios e de uma precisão surpreendente.

No entanto há uma questão que precisa ser considerada sobre os orçamentos em empresas prestadoras de serviços que é fato de existirem problemas peculiares a esse setor do mercado. A geração das receitas vai obedecer basicamente o mesmo caminho percorrido em empresas industriais. A questão está no âmbito das despesas ou dos custos visto que a variação ocorrerá de acordo com o tipo de atividade. Numa empresa prestadora de serviços, não há estoque do produto final e

nem há como realizar esta façanha. Portanto sua rentabilidade poderá ser medida se considerarmos o uso de mão de obra especializada somada ao nível de utilização dos serviços. Por isso é que as despesas precisam ser classificadas de acordo com o ramo de atividade da empresa. Como as empresas prestadoras de serviços em geral não produzem nada, não ocorrendo por exemplo processamento de matéria prima, no momento de se elaborar o orçamento a mesma não confeccionará orçamentos de produção, compras e etc.

Muito se vê a defesa da teoria de que as empresas prestadoras de serviços são menores do que as organizações industriais e portanto o custo de um sistema orçamentário poderia ser um grande impedimento diante dos benefícios que o mesmo pode trazer. Porém é válido ressaltar que nem por essa razão se desaconselha o uso de um eficiente sistema orçamentário. Pode ser simples mas deve funcionar. E como parte do próprio processo orçamentário, é preciso definir o custo que a implantação dessa ferramenta vai acarretar. E ressalta-se ainda, conforme mostram gráficos ao longo desta monografia, que a prestação de serviços é um setor crescente da economia explicado talvez pela impossibilidade de automatizar ou mecanizar certas atividades por isso toda atenção a esta área deve ser dada no sentido de promover mais estudos e ações que a favoreçam.

3.4.2 Orçamento de Recursos Humanos

A administração financeira aborda um tipo de orçamento que é bem mais específico e está intimamente ligado a esta pesquisa que é o orçamento de recursos humanos.

Espejo (2008) ressalta que operacionalmente um orçamento pode ser dividido em planos, entre os quais, o Plano de Recursos Humanos e ele visa mensurar de forma correta várias questões a serem consideradas por esta área como dimensionamento da força de trabalho, férias, rescisões entre tantos outros, a saber, no próximo item, tanto em termos quantitativos como qualitativos.

Frezatti diz que,

Consiste no plano que deve tratar de maneira integrada a questão dos recursos humanos na entidade. Muito mais do que uma etapa burocrática deve ser fruto de reflexão profunda, durante a montagem do planejamento estratégico, sobre as demandas dos recursos humanos no horizonte de planejamento. (2006, p. 65).

Se considerarmos que a estrutura organizacional está intimamente ligada com a proposta de implantação de um sistema orçamentário pois servirá para implementar as estratégias da organização, veremos que há a necessidade da empresa dispor de estrutura adequada e que ofereça condições reais a sua aplicabilidade. Não pelo porte da empresa pois esse sistema é possível a todos mas sim em função da capacidade do responsáveis de abordar temas como planejamento e controle financeiro com propriedade. Segundo Espejo (2008, p. 80), “tal orçamento tem conexão estreita com a estrutura organizacional da empresa, o número de departamentos e seus níveis hierárquicos. As demais despesas administrativas e gerais devem ser previstas em termos orçamentários”.

De forma direta pode-se dizer que o plano de RH deve orientar o processo como um todo mas sem gerar estresse desnecessário durante o mesmo o que pode acarretar no desvio de todas as atenções e esforços para um item pouco relevante. No momento da definição da futura estrutura organizacional da empresa é o melhor momento para definições não apenas de cunho operacional mas qualitativo também como o perfil dos funcionários que serão agregados na empresa bem como o gasto necessário com o desenvolvimento dos mesmos. Seguindo todas essas etapas a montagem do orçamento tende a ser para o RH um momento de grandes desafios em função do desenvolvimento.

Não há dúvidas que as mudanças na metodologia de ação na administração de recursos humanos traz resultados diretos ou números obtidos com redução de despesas, aumento de receitas, otimização de recursos, qualificação da mão de obra, revisão de processos, adequação de meios, reestruturação de áreas internas, gestão de desempenhos, entre outras questões.

3.5 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Em tópico anterior foi discutido o planejamento, seus conceitos e as ferramentas que podem auxiliar as empresas neste processo. O que merece destaque é o fato de que planejar não consiste uma tarefa individual, ou seja, é fundamental controlar aquilo que se planeja como forma inclusive de obter um resultado igual ou aproximado daquilo que se previu. Zdanowicz afirma que,

Pode-se conceituar o controle orçamentário como sendo a coordenação das atividades para a elaboração de um plano integrado para a empresa, com a finalidade de estabelecer padrões, indicadores e medidas de mensuração das operações. De forma mais ampla, podemos conceituar controle orçamentário como sendo a utilização de orçamentos e relatórios de execução ao longo do período orçado, tendo em vista coordenar, avaliar e controlar as atividades diárias, conforme os objetivos e as metas especificados no plano de lucro. (1984, p. 139).

Em resumo um controle orçamentário envolve comparações entre os valores orçados e os realizados. Num primeiro momento as informações servirão para que os responsáveis pelo orçamento tomem ações corretivas e em seguida preventivas. Ele precisa ser simples porém detalhado lembrando que isso também vai auxiliar em detectar pontos fortes e fracos do planejamento que foi realizado. Essa necessidade de controlar não surgiu de repente e muito menos consiste em uma das ferramentas mais modernas. Ao contrário, há indícios que se surgiu de maneira muito forte após a crise de 1929 que afetou duramente a economia internacional. Zdanowicz (1984) diz que o sistema orçamentário fundamenta-se na determinação preliminar de um plano geral de ação á empresa conforme os objetivos e as metas traçadas onde a finalidade seria a de assegurar a coordenação interna e os controles financeiro e operacional. Salienta ainda que uma eficiente contabilização dos custos é condição básica para a exata aplicação de um sistema de controle orçamentário. Vários autores mencionam que é através do orçamento de vendas que é possível desenvolver os demais orçamentos e obter resultados finais como a DRE e o BP projetados. Este mesmo autor cita que ele fundamenta-se no conjunto de planos que fornecem dados as atividades operacionais e aos resultados econômicos e requer uma planificação contínua das principais atividades da empresa e da sua expansão em unidades físicas e monetárias que podem ser expressas no orçamento de

vendas, de mão de obra direta, das despesas operacionais e administrativas, orçamento de caixa.

Uma vez feita as principais considerações sobre o controle orçamentário pode-se relacionar as suas principais funções citadas nas mais variadas bibliografias. A primeira é o fato de se poderem controlar os resultados financeiros e econômicos visto que para tanto se considera que os padrões estabelecidos previamente serão de fato comparados; outra função é a de planejar todas as atividades da organização, sobretudo as operacionais; a mensuração de objetivos e metas fixas; a implementação de informações ao processo de planejamento que contribuirá para desenvolvimento dos ciclos futuros ligados a atividades administrativas. Um controle orçamentário de resultados realmente expressivos deve estar sustentado sob o pilar de uma estrutura organizacional consciente onde se podem auferir responsabilidades a todos os seus integrantes. Mais uma vez há a conotação de todas as implicações que a interferência humana pode trazer. Somente pessoas convictas do benefício de algo podem tornar-se participantes ativos e úteis.

Das vantagens do controle orçamentário pode-se dizer que a alta administração se estimula a promover estudos, compreender melhor o mercado e o contexto onde estão inseridos, estudar melhor sobre os serviços que prestam e os métodos que utilizam, estimula a existência de uma contabilidade mais apurada no sentido de procurar entender e registrar os eventos de forma correta, representa foco na economia dos recursos por parte de todos, desde a alta cúpula até a coqueira que serve o cafezinho, cooperação entre os setores que compõe as peças orçamentárias e sobretudo, funciona como uma espécie de escala de sinais pois cada vez que se realizada algo muito diferente do previsto, é como se o sinal vermelho acendesse e portanto confere maior segurança ao processo.

Faz parte também da comissão de orçamento, além do controle orçamentário, a avaliação do orçamento em si. Mesmo que não se constitua um comitê, sempre deverá ter alguém responsável por ele, mesmo que mais de uma pessoa, em geral aquela que responde por sua área. As irregularidades devem ser constatadas e apontadas para que as projeções sobre as quais está baseado o orçamento possam ser validadas. Muitas vezes algumas medidas precisam ser tomadas e nem assim as posições melhoram então neste caso todas as estimativas terão de ser

completamente revisadas para que as falhas não se tornem cíclicas causando impactos muito maiores.

Ainda sobre a identificação das variações é preciso definir o que deve ser feito de forma prática com os apontamentos. Em primeiro lugar é bastante importante classificar tais variações dentro de um parâmetro estabelecido pela empresa considerando, por exemplo, o nível de controlabilidade por parte da empresa sobre todas elas. Frezatti (2006) ressalta que podem existir vários tipos de classificações de variações como as não significativas, as significativas por causa de decisões administrativas, ou cujas causas nem foram identificadas, entre outros tipos. O tratamento a ser dado a estas variações após sua classificação irá variar de acordo com a classificação do tipo de empresa que pode ser rígida, tipo SWAT ou mista. A rígida é aquela que considera seu orçamento um compromisso com os acionistas de forma que os resultados precisam ser atingidos na sua totalidade, o que é claro, quase sempre é impossível. Dessa forma fica fácil concluir que em geral os responsáveis pela elaboração do orçamento aquelas fazendo as projeções com as famosas “sobras” ou “gorduras” para que consigam obter êxito sem maiores complicações o que não deixa de exercer um efeito nocivo para a instituição. A do tipo SWAT é a conhecida com ultra flexível porque além de permitir que se façam ajustes o que importa para ela é o resultado final, o lucro. Fica nítido que esse modelo privilegia o curto prazo apenas. O terceiro tipo é o misto que como o próprio nome sugere, é o melhor modelo por apresentar um meio termo, um equilíbrio. O que significa dizer que a variação das receitas corresponde a um percentual relacionado ao volume como a um percentual sobre os preços praticados.

Para que o controle orçamentário seja eficaz são necessários alguns requisitos como os que Lunkes (2003) relaciona da seguinte forma:

- A alta administração da empresa precisa considerar o controle orçamentário como algo realmente importante e fundamental para o processo de amadurecimento da organização;
- As pessoas ou executivos responsáveis pelo controle orçamentário devem sentir entusiasmo em desempenhar este papel, com dedicação e comprometimento;
- Não ignorar o processo psicológico que está inserido no contexto do controle orçamentário;

- A realização de uma análise crítica sobre todos os aspectos da organização é bastante importante e requer que um nível de amadurecimento entre todos;
- Necessidade de um funcionário responsável pelos orçamentos parciais que funcionam como peças que vão compor o orçamento global;
- O orçamento deve abranger todas as células, partes, setores e áreas da empresa, sem distinção ou exceções;
- Orçamento e controle orçamentário são diretamente proporcionais um ao outro o que significa dizer que um não tem efeito sem o outro e assim sucessivamente.

3.6 O PAPEL DA CONTROLADORIA E DO CONTROLLER

Uma questão bastante relevante e que vale a pena ressaltar nesta pesquisa é o papel que a Controladoria pode desempenhar como “mediadora” entre as relações do setor financeiro com o setor de recursos humanos uma vez que seu papel é o de assegurar a eficácia da empresa através de sua atuação junto aos gestores no processo de gestão empresarial e tomada de decisões. O processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria por meio das informações de planejamento e controle. (PADOVEZE, 2006).

É aqui que surge o papel do *controller*, pois a controladoria participará, através da sua figura, do planejamento estratégico, assessorando a alta administração e os gestores com as informações requeridas. O papel do *controller* tem mostrado uma grande evolução e bastante clara, muitas vezes considerado como o principal executivo da área de contabilidade. Deve, acima de tudo, conferir apoio aos gestores pois é a Controladoria que identifica, na maioria das vezes, melhores modelos a serem usados para os eventos econômicos.

4 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

4.1 O SETOR DE SERVIÇOS E SUAS CARACTERÍSTICAS

Já é chegado o momento em que cada vez mais estudos na área de serviços acabam sendo desenvolvidos. Esse fenômeno tem ocorrido porque muitos países, estados e cidades do mundo onde a atividade industrial era muito forte, tem assistido suas economias crescerem em razão desta área. De acordo com Kon,

A acumulação de capital foi intensificada por meio da globalização produtiva e da capacidade da economia global de funcionar em tempo real, como uma unidade, em escala planetária. Tal processo, associado ao desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação tem conduzido à inovação organizacional, às novas formas de comercialização e ao surgimento de novas modalidades de serviços cujos atributos considerados essenciais – intangibilidade; simultaneidade; interatividade; inestocabilidade e a não possibilidade de exportação – passam a não serem mais identificados em conjunto e em todas as atividades que compõem o setor, o que desperta o interesse e torna necessária a compreensão desta nova dinâmica. (2006).

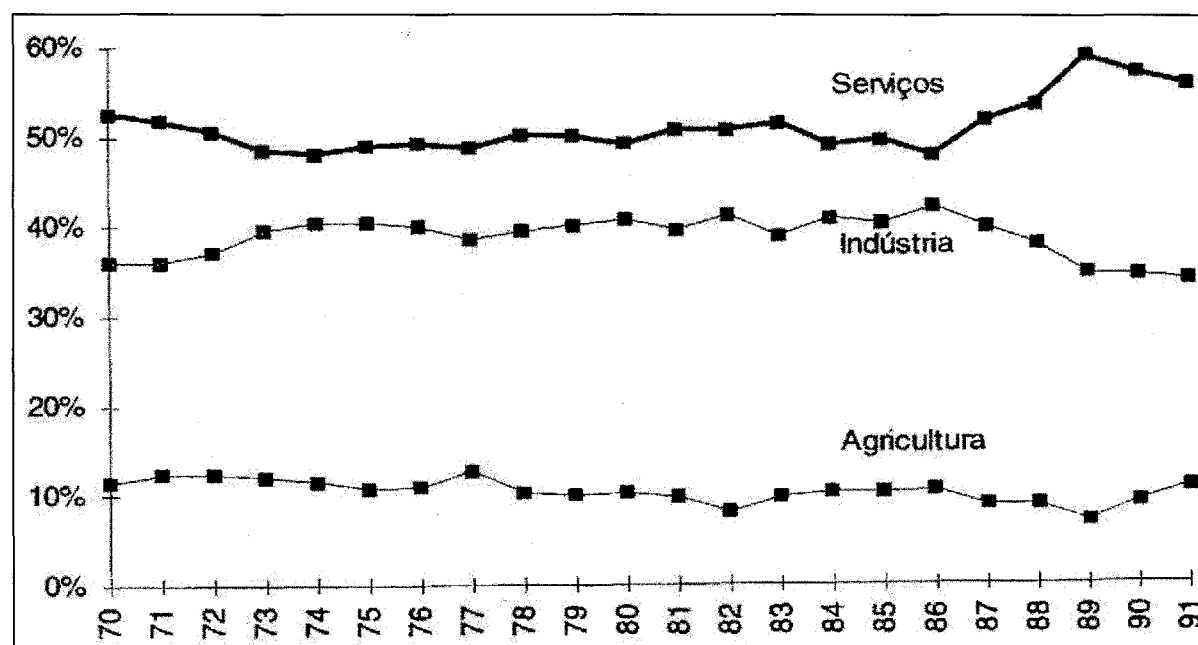
Poderíamos debater aqui que isto vem ocorrendo por vários fatores como melhora no estilo de vida ou urbanização destas localidades, mas segundo Silva *et al* (2006) “é a partir da segunda metade do século XIX que o cenário mundial presencia essa crescente participação no produto e no emprego das economias em geral”. O que se deseja é chamar a atenção para a importância do setor de serviços.

Várias técnicas originalmente desenvolvidas para a administração industrial foram adaptadas para aplicação em serviços. Mas afinal, o que é serviço? Na visão de Gonçalves (1994), serviço refere-se como sendo o conjunto de atividades econômicas cujo resultado não é um bem físico, material. Talvez o que haja de mais interessante é que serviço pode ser constituído para ser prestado de uma pessoa para outra ou de uma empresa para outra. Os serviços possuem características bastante particulares. Em geral são intangíveis (não se pode materializar), o consumo ou utilização deles ocorre de forma simultânea ao momento que são produzidos, não há a opção de criar estoques, entre outras. E são justamente essas características que dificultam a avaliação da qualidade da prestação dos serviços.

Uma exposição mais detalhada de algumas características de serviços pode auxiliar na compreensão de sua conceituação. Kotler (2004) é um dos autores que fez importantes observações sobre, como por exemplo o fato de ser intangível, perecível, variável e inseparável e inquestionavelmente depender de envolvimento de pessoas. O serviço é algo que não pode ser testado porque só existe depois de implantado, é apenas promessa de satisfação, algo sobre o qual o cliente não obtém propriedade, há maior envolvimento dos clientes, são de difícil avaliação e assim segue. Uma das questões que mais chama atenção é o fator tempo que pode se mostrar mais importante do que para a indústria já que em geral, boa parte dos serviços foi criado em função da falta de tempo dos clientes.

Gianesi (1994) diz que há pelo menos duas observações para reforçar a conclusão de que as prestadoras de serviços estão em alta: a primeira é a participação deste setor no PIB – Produto Interno Bruto e a segunda faz uma associação à geração de empregos, conforme Gráficos 1 e 2.

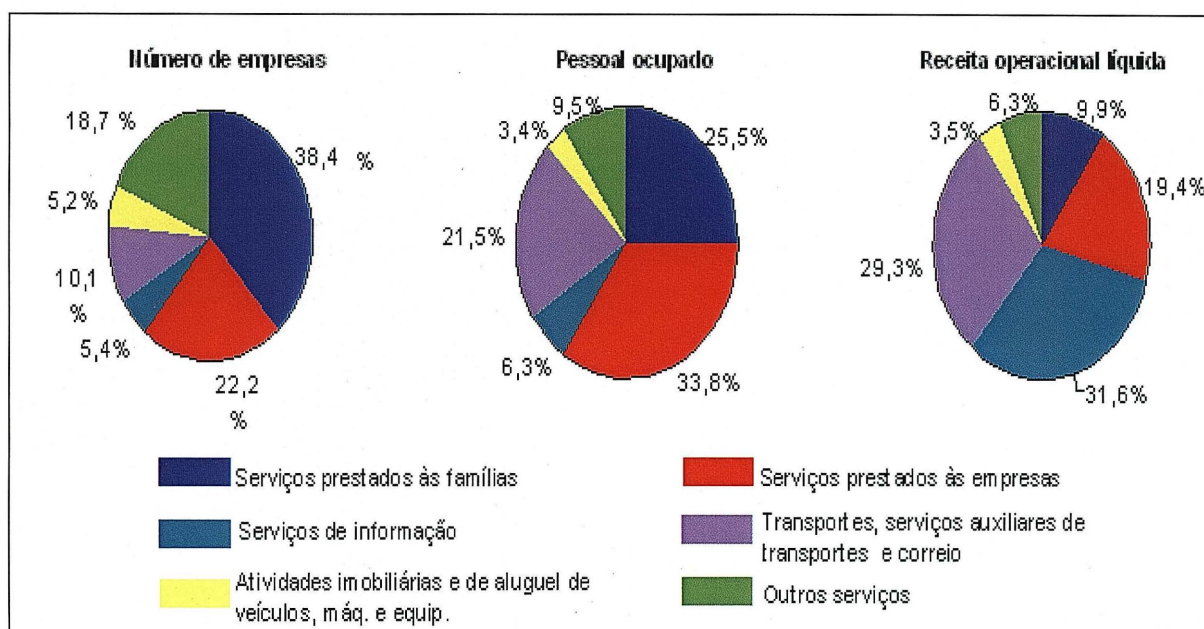
GRÁFICO 1 - EVOLUÇÃO DO PRODUTO INTERNO BRUTO POR RAMO DE ATIVIDADE ECONÔMICA



O Gráfico 1 mostra como o setor de serviços vem se mantendo representando mais de 50% do PIB ao longo dos anos 70 e 90. Embora a referida ilustração faça parte da estatística de 1991, esse crescimento é notável nos anos posteriores como mostram inúmeras pesquisas e sites oficiais. Em entrevista concedida pelo senhor José Evaristo dos Santos, vice-presidente da Confederação Nacional do Comércio

(CNC) o mesmo afirmou que no Brasil, o setor terciário vem ganhando representatividade e nos últimos quinze anos tem crescido acima da taxa média de geração de Produto Interno Bruto (informação verbal). Para efeitos de comparação a União Européia tem a média de 66% das empresas de serviços em relação ao PIB e os Estados Unidos de 72% (NOGUEIRA, 2008).

GRÁFICO 2 - PARTICIPAÇÃO DOS SEGMENTOS NOS SERVIÇOS NÃO FINANCEIROS NO BRASIL



FONTE: IBGE – DIRETORIA DE PESQUISAS, COORDENAÇÃO DE SERVIÇOS E COMÉRCIO (2002)

No Gráfico 2 percebe-se que apesar dos serviços de informação terem a maior parcela do faturamento em 2002, os serviços prestados geraram mais de 33% de empregos e agruparam 22,2% das empresas. No entanto o maior agrupamento vem dos serviços prestados á família. Ainda sobre a geração de empregos tem-se 25,5% oriundos dos serviços prestados às famílias, seguido dos transportes, serviços auxiliares de transportes e correios com 21,5%, serviços de informação com 6,3% e atividades imobiliárias com 3,4% do pessoal ocupado. As informações do Gráfico 2 indicam a empregabilidade que o setor de serviços oferece. E em muitos casos a necessidade de qualificação que ele preconiza. Por isso a preocupação com esse setor tão crescente é fundamental.

Quanto à estrutura regional do Brasil pode-se dizer que, segundo pesquisa divulgada pelo IBGE (2002) a região sudeste se manteve na liderança dentre as demais com 66,9% da receita bruta de serviços, 61,2% do pessoal ocupado e 60,3% de empresas concentradas nesta região. Em segundo lugar vem a região sul apontando 14,4%, 16,8% e 22,7% respectivamente. Em seguida a região nordeste, centro oeste e por fim a região norte, conforme tabela.

TABELA 1 - PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DAS GRANDES REGIÕES NO NÚMERO DE EMPRESAS, PESSOAL E RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS

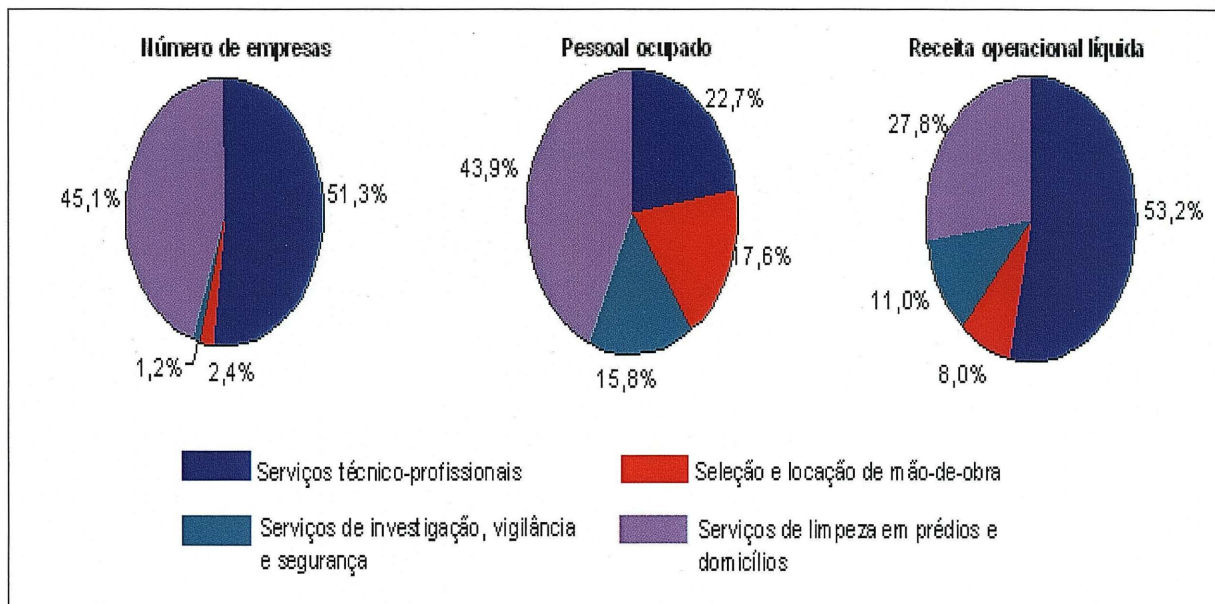
Regiões	Número de empresas		Pessoal ocupado		Receita bruta de serviços	
	1 998	2 002	1 998	2 002	1 998	2 002
Brasil	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Norte	1,6	1,2	2,4	2,4	2,6	2,6
Nordeste	10,0	9,8	12,8	13,1	9,5	9,6
Sudeste	57,6	60,3	60,6	61,2	68,0	66,9
Sul	25,0	22,7	17,3	16,8	14,0	14,4
Centro-Oeste	5,8	5,9	6,9	6,9	5,9	6,5

FONTE: IBGE – DIRETORIA DE PESQUISAS, COORDENAÇÃO DE SERVIÇOS E COMÉRCIO (2002)

A mesma pesquisa revelou ainda quais os tipos de empresas prestadoras de serviços, e que estão em evidência.

Segundo o gráfico 3, foram gerados mais de R\$ 56 bilhões de reais de receita líquida com mais de 53,2% oriundos de serviços técnico-profissionais, seguido de 27,8% de serviços de limpeza em prédios e domicílios, 11% de serviços de investigação, vigilância e segurança e 8% de serviços de seleção e locação de mão de obra.

GRÁFICO 3 - PARTICIPAÇÃO DAS ATIVIDADES NO SEGMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS AS EMPRESAS NO BRASIL



FONTE: IBGE – DIRETORIA DE PESQUISAS, COORDENAÇÃO DE SERVIÇOS E COMÉRCIO (2002)

Nota-se que há certa proporcionalidade em relação ao primeiro colocado, pois é o segundo colocado com 27,8% no que diz respeito a quantidade de pessoal ocupado e lidera o ranking de maior concentração de empresas existentes com 51,3% do total. O serviço em si pode ser visualizado como um produto cuja principal característica é a intangibilidade.

Nogueira (2008) faz uma observação bastante pertinente em relação ao tema proposto nesta monografia quando diz que para as empresas prestadoras de serviços a atitude empreendedora não se resume a apenas melhorar os serviços existentes ou investir em novos serviços, ou ainda estar com o foco apenas no cliente e sim sensibilizado com as tendências de mercado e alinhado com a visão estratégica e financeira da empresa. Porém é preciso ressaltar que em muitos casos algumas empresas que estavam atuando na produção exclusiva de bens estão migrando para a prestação de serviços gerando assim uma quantidade grande de profissionais despreparados ou desatualizados. Nota-se uma grande preocupação entre o alinhamento do RH com a área financeira.

Nesse sentido, mais uma evidência da importância da ponte recursos humanos versus financeiros pode ser vista na observação de Giancesi:

O grau de julgamento refere-se a autonomia do pessoal de contato com os clientes para atender a suas necessidades e expectativas específicas. Processos em que há alto grau de julgamento pessoal dos funcionários são processos que oferecem mais personalização aos clientes. (1994, p. 43).

Essas barreiras como falta de pessoal preparado, dificuldade de comunicação, falta de alinhamento nos objetivos, devem ser quebradas através da integração dos funcionários e da alta administração da empresa, pois a nova realidade defende amplamente a intensa interação entre as funções e setores para que não haja prejuízos evidentes como um todo. Giansesi (1994) informa que isso pode ser realizado através da criação de grupos-tarefa. O desenvolvimento de uma nova estratégia é o exemplo da necessidade da participação e envolvimento das funções. Portanto pode-se inferir que o colaborador precisa estar intimamente ligado ao negócio da empresa através de sua gestão direta.

4.2 CUSTOS NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Muitos historiadores consideram que esta é a “era dos serviços”. As razões podem estar nos fatores mais diversificados como terceirização de certas atividades, aumento da população mundial, globalização, pressão de órgãos para melhoria das condições de trabalho entre outras. Oliveira e Perez citam que,

As empresas prestadoras de serviços já existiam desde os primórdios da civilização e, assim como as atividades relacionadas com o comércio e fabricação de artigos, acompanharam, naturalmente, a evolução e sofisticação das diversas sociedades. Diversos autores ressaltam a importância, nos tempos atuais, desse segmento da economia, que tem crescido principalmente nas nações mais modernas, tornando-se cada vez mais sofisticado e responsável pela criação de alternativas de emprego e geração de fortunas, em curto espaço de tempo. (2005, p. 159).

O segmento de prestação de serviços é bastante diversificado, dispõem-se em instituições financeiras, empresas da área de tecnologia, construtoras, serviços hospitalares e hoteleiros, auditoria, advocacia e consultoria, corretoras de imóveis, resgate e salvamento, educação, enfim. Silva *et al* (2006) reforça que uma característica muito peculiar desse tipo de empresa é que quase sempre envolve aspectos intangíveis. Para o usuário dos serviços é sempre complicado avaliar valor

e preço dos benefícios recebidos. Diante deste cenário torna-se fundamental realizar algumas considerações sobre alguns aspectos contábeis e gerenciais acerca das prestadoras de serviços. Oliveira e Perez (2005) afirmam que alguns aspectos da Contabilidade Gerencial precisam ser destacados: deve haver uma preocupação quanto à revisão bibliográfica uma vez que as discussões estão quase sempre voltadas à análise de custos nas empresas industriais; corrigir as falhas na grade curricular que de igual forma não promovem o estudo acadêmico do setor terciário; compreender que nestas empresas é bem possível a implantação de ferramentas da Contabilidade Gerencial tais como orçamentos, custeio direto, apuração das margens de contribuição, entre outras.

O senhor José Evaristo dos Santos, vice presidente da CNC, ainda comenta que um aspecto a ser levado em consideração é o estreito relacionamento entre a empresa ou profissional e o cliente uma vez que em geral é ele quem atende diretamente este cliente e seus anseios, o que ele deseja, como e para quando. Diferentemente de uma indústria onde em geral o cliente sequer sabe onde é fabricado o produto que ele costuma consumir já que esta informação mostra-se bastante irrelevante e ele tem, em geral, contato com o mercado de varejo. Estima-se que atualmente existam mais de 800 mil empresas prestadoras de serviços mercantis não financeiros no Brasil e que o setor como um todo representa mais de 60% do Produto Interno Bruto Brasileiro por isso a necessidade de se olhar com maior cuidado e atenção para este setor (informação verbal). Óbvio que não menos relevante é a representatividade da mão de obra para estas empresas e sobretudo para o setor de recursos humanos pois o setor terciário tem por característica a absorção dessa demanda. Segundo Jornal do Commercio (31/03/2009),

[...] a última Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios do ano de 2005 apontou que do total de trabalhadores ocupados naquele ano (87,1 milhões de pessoas), 46,8% encontravam-se no setor de serviços. Estes trabalhadores produzem para o segmento do comércio de bens, serviços e turismo impressionantes R\$ 84 bilhões de reais do PIB total. (2009).

Por representar um volume tão significativo dentro das empresas prestadoras de serviços, é prudente analisar com cautela os custos que envolvem a contratação e qualificação da mão de obra como parte do projeto de planejamento e controle orçamentário.

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Por abordar uma questão de estudo acerca de um tema faz necessário a busca pela maior quantidade possível de material bibliográfico relacionado ao assunto o que caracteriza a pesquisa como bibliográfica porém um estudo de caso também será apresentado, como forma de apresentar na prática vários pontos abordados na pesquisa. Sendo assim o tema aqui abordado teve que ser estudado e investigado em partes e com poucas referências diretas sobre o mesmo. Por isso o primeiro passo foi a busca por informações gerais que podem ser encontrados em manuais, enciclopédias e dicionários especializados. A partir dessas informações gerais e baseadas nas palavras chaves mencionadas no resumo desta pesquisa nos remetemos às obras que os abordam e desenvolvem os assuntos propostos como tema de pesquisa.

Cervo e Bervian (1983) diz que a pesquisa bibliográfica é a principal forma de se encontrar respostas para os problemas observados no dia a dia bem como para os problemas formulados. Diz ainda que a revisão bibliográfica é aquela que propicia ao pesquisador analisar e avaliar todo material que já tenha sido publicado sobre o tema proposto. Afinal pode-se dizer que todo ou quase todo conhecimento do homem está publicado nos livros.

Cervo e Bervian (1983) mencionam que é realizada independentemente por vezes, isto é, percorre todos os passos formais do trabalho científico, em particular em alguns setores das Ciências Humanas.

Faria, Cunha e Felipe dizem que,

[...] a pesquisa bibliográfica é o desenvolvimento de um trabalho cujo problema de pesquisa exija apenas abordagem teórica. Embora, em quase todos os trabalhos de pesquisa, seja necessário algum tipo de trabalho desta natureza, na pesquisa bibliográfica o trabalho é desenvolvido, exclusivamente, a partir de fontes bibliográficas. Nessa técnica de pesquisa o pesquisador busca a resposta de um problema a partir de referências teóricas publicadas (livros, revistas, periódicos, etc), caracterizando uma espécie de coleta de dados/informações. (2007, p. 32).

Há ainda que se considerar outras fontes de pesquisa como teses e dissertações de mestrado e doutorado de alunos que pleiteavam tais requisitos de

pós-graduação, além de periódicos, revistas e sites oficiais de órgãos responsáveis por pesquisas encomendadas pelo governo federal.

Quanto ao estudo de caso, se fez necessário em virtude da possibilidade de apresentação de maneira prática vários itens abordados neste trabalho. Faria, Cunha e Felipe (2007) dizem que o estudo de caso tem por objetivo a obtenção de conhecimento aprofundado de uma realidade delimitada.

Já o Triviños menciona,

O estudo de caso permite uma investigação para apreender as características significantes e holísticas de eventos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças de vizinhanças, relações internacionais e a maturação de setores. (1990, p. 133).

A proposta do estudo de caso é demonstrar uma série de evidências diante da exposição de um contexto baseado numa situação real.

Faria, Felipe e Cunha (2007) defendem que os estudos de casos podem ser desenvolvidos de forma única ou múltipla, sendo que o primeiro representa o caso decisivo, ilustrativo, ou um caso raro e extremo ou ainda uma situação reveladora. Já o segundo segue uma lógica quanto à replicação e não amostragem, ou seja, não permite generalização dos resultados para toda a população, mas sim a possibilidade de previsão de resultados similares. Diante dessas afirmações, ressalta-se que o estudo de caso a ser demonstrado é do tipo único e se destina a chamar a atenção para variados pontos a serem examinados dentro do escopo do estudo.

6 ESTUDO DE CASO

Apresenta-se então o *grupo XYZ como uma empresa prestadora de serviço de socorro médico e resgate em trechos concessionados de várias rodovias do Brasil. Trata-se de uma empresa nacional, superavitária cuja composição do setor de contas a receber está baseada em contratos fixos com as concessionárias que possuem o direito legal de explorar um determinado trecho rodoviário com a cobrança dos pedágios e a prestação de outros tipos de serviços ao turista que trafega por essas rodovias.

Apesar disso nota-se que um plano orçamentário preparado sem qualquer conhecimento pode levar a uma visão totalmente distorcida da realidade bem como jamais auxiliar a empresa a chegar a qualquer objetivo mais expressivo. O orçamento seria construído da seguinte forma: as principais áreas realizariam a construção de suas peças orçamentárias que quando reunidas dariam origem ao orçamento global. Então para maior compreensão do estudo proposto neste item e para ilustrar as observações que serão realizadas, será necessária a exposição de parte do orçamento apresentado em janeiro de 2008 como sendo a proposta de plano orçamentário para o ano citado, como anexo A deste trabalho.

A seguir são apresentadas considerações relacionadas ao tema orçamento de um modo geral e outras mais intimamente ligadas ao foco desta pesquisa que é a área de recursos humanos:

a) Dos prazos da divulgação do orçamento e suas rubricas:

Como primeiro item a ser relacionado, chama-se a atenção para o fato da reunião de apresentação do plano orçamentário de 2008 só ter acontecido no início do mesmo ano. A idéia na concepção de um trabalho como estes é que o processo de elaboração, revisão e divulgação do orçamento aconteçam antes do período a que se refere o orçamento que neste caso é anual.

b) Das receitas e despesas:

Vê-se aqui que as receitas estão lançadas por contrato o que é bastante peculiar se considerarmos que há contratos diferenciados com as concessionárias responsáveis por essas rodovias. No entanto, não vemos as receitas brutas sob as

quais os impostos são gerados. Percebemos ainda que há uma grande confusão em relação as despesas pois as mesmas não obedecem o mesmo princípio sobre o qual estão fundamentadas as receitas. Então como ao final desse processo será possível concluir qual destes contratos é o mais rentável para a empresa e da mesma forma detectar aquele que não traz retorno algum ou retornos inexpressivos. Nesta monografia defende-se a todo o momento a necessidade de termos as receitas e despesas bem claras para que a contabilidade possa desempenhar seu papel e efetuar os registros de maneira correta, por centro de responsabilidade lembrando a inda que se torna necessário a existência de um CR corporativo que é aquele que reflete a geração de despesas não para manutenção do funcionamento da própria empresa.

c) Falta de comprometimento e definição de responsabilidades:

O orçamento estaria sendo realizado de maneira isolada pelas partes, sem a existência de trabalhos conjuntos e em equipe. Esta seria a única justificativa para que o orçamento pudesse vir a refletir este tipo de informação ao final do processo sem que as devidas intervenções tenham sido feitas pelos responsáveis e reais detentores do plano orçamentário. Nesse sentido ainda é fundamental reforçar que não há indícios de que havia entre os membros da equipe qualquer indivíduo com os reais conhecimentos necessários para formulação de um orçamento que parece tarefa simples mas requer conhecimentos bastante técnicos. Possivelmente é uma questão também de falta de apoio da alta administração que não observa nesta ferramenta uma possibilidade real de controle que auxilie no processo de tomada de decisão.

d) Das notas explicativas:

O orçamento global ou a pela orçamentária que o compõem não vem acompanhados de notas explicativas que auxiliam no entendimento das projeções que foram realizadas, os critérios adotados e a apresentação do modelo que respalde o direcionamento que será dado a área que o confeccionou. Ou ainda para compreender as explicações que sequer foram dadas.

e) Correção de valores relacionados a parcelamentos:

A correção do dinheiro no tempo é um processo de fundamental importância e relevância visto que acarreta em despesa para a fonte pagadora. É possível observar que no que tange o parcelamento de impostos, as parcelas foram consideradas adicionadas a um valor de correção fixo e não a um percentual como é o padrão. Para estes casos considera-se a taxa SELIC.

f) Impostos:

Não houve uma distinção entre os impostos que incidirão sobre o lucro e aqueles que incidirão sobre a prestação dos serviços.

O ISS foi previsto com base na receita líquida quando deveria ter sido previsto com base na receita bruta onde consideramos o valor total das notas fiscais emitidas. Da mesma forma não se encontra ao longo das projeções qualquer menção sobre outros impostos e contribuições como a Cofins, CSLL ou PIS.

g) Imobilizado:

Não foi realizada qualquer projeção de orçamento sob o imobilizado da empresa sendo que a depreciação quando não calculada distorce o resultado final visto que ela compõe o grupo das saídas no orçamento de fluxo de caixa. Nem tão pouco existe qualquer nota explicativa que documente a ausência de tal projeção.

h) Despesas de “produção” x despesas operacionais:

Há um item “despesas no geral” que contempla, de forma muito generalista, os insumos necessários para a prestação de serviço de resgate em geral orçado e comprado pelo departamento de compras. São fundamentais e neste caso funcionam como a verdadeira matéria prima. Seria mais completo desenvolver este item em modelo específico. Algumas empresas justificam esse enquadramento dizendo que estes itens não representam expressividade dentro da composição das despesas e que a maior atenção deve ser dada a despesas do plano de recursos humanos que consome maior parte dos recursos da empresa. Da mesma forma, quais as justificativas para aumento demasiado dessas projeções nos meses de janeiro, novembro e dezembro? Após algumas pesquisas chega-se a conclusão que trata-se dos meses de maior movimento nas rodovias nacionais, onde o número de

resgates é bem maior e por conseqüência o gasto com materiais aumenta proporcionalmente.

i) Processos judiciais:

Nesta época a empresa possuía 22 processos judiciais em andamento onde foram realizados acordos no sentido de promover o parcelamento das ações já ganhas pelos funcionários. O orçamento não contempla esta informação e tão pouco as despesas com honorários jurídicos.

j) Plano de recursos humanos:

Neste caso vemos que as projeções estão um tanto equivocadas. Em relação as férias, vemos que as mesmas estão projetadas inclusive para os meses de maior aumento no fluxo das rodovias. Sabe-se sabido que muitas vezes em função das operações de carnaval e operação verão, funcionários adicionais precisam ser contratados para atender a demandas destas épocas do ano, não parece razoável rever o fato de conceder férias aos funcionários justamente nestas épocas do ano ? Outra questão reflete nas projeções da folha de pagamento e sua relação direta com o INSS e o FGTS. É importar aquele que lê o orçamento, procurar entender através das notas explicativas como o DRH chegou aos valores dispostos no documento, até mesmo para checagem das proporcionalidades e respeitabilidade das leis trabalhistas. O que se nota é a ausência de informações relacionadas a custos com a dispensa de funcionários uma vez que é fato que tais situações podem ocorrer e no entanto parece que a empresa parte do pressuposto de que o quadro funcional permanecerá o esmo ao longo do ano. De forma paralela, observa-se que a organização não tem pretensões de aprimorar ou desenvolver seus colaboradores através de treinamentos e desenvolvimento de pessoal.

Um dos fatos mais graves em relação ao plano de recursos humanos é que em 2007, por força de liminar, o governo do estado do Paraná determinou que todos os militares com vínculo empregatício em outras instituições, deveriam ser imediatamente desligados sob pena de ferir a lei que veta completamente tal ação. Ocorre que é comum nas empresas de resgate médico em geral a contratação de bombeiros que são, pela natureza da sua formação, excelentes socorristas. A contratação de socorristas tem sido motivo de grandes preocupações a estas

empresas que vem na falta de instituições capacitadas para promover tal formação e na ausência de profissionais qualificados no mercado de trabalho duas fortes razões para optarem por um caminho nada correto. Todas as empresas que possuíam militares contratados se reuniram numa espécie de aliança e recorreram a tal decisão que para muitos era apenas uma forma de delongar por algum tempo um problema que estava por vir. Na empresa em questão eram cerca de 40 profissionais que teriam que ser dispensados imediatamente o que geraria dois principais problemas: uma defasagem absurda no quadro funcional que não se sabe quanto tempo demoraria até ser reequilibrada e uma despesa enorme com os custos ocasionados pela dispensa dos provisionais onde inclusive todos os avisos prévios deveriam ser indenizados uma vez que não seriam cumpridos. Apesar da decisão judicial não ter sido publicada até o momento da confecção e preparação do orçamento cabe ressaltar que em momento algum encontra-se ao longo do processo qualquer menção ou previsão de despesas neste sentido. Haveria duas justificativas cabíveis: a preocupação de que o orçamento refletisse uma realidade era de fato um fator pouco relevante e portanto ele estava sendo formulado sem objetivo algum ou a empresa possui grandes reservas, sobre de dinheiro que possibilitariam o pagamento de despesas, independentemente do tamanho do desembolso, o que definitivamente parece ser a mais provável e mais comum das justificativas entre as empresas que apesar de não levarem seu orçamento a sério não evidenciam grandes impactos ou perda de dinheiro. E o que falar da ARH que permite este tipo de prática dentro da empresa uma vez que não há amparo legal diante das leis trabalhistas que possibilite tais contratações. E uma vez ordenadas as contratações pela alta cúpula, o DRH tem ao menos a obrigação de sinalizar as implicações que tal ação pode acarretar. Desconhecimento da lei ou despreocupação em alertar a gravidade do fato?

Estas são apenas algumas considerações realizadas com base no orçamento apresentado. Acrescentemos aqui a ausência de uma DRE projetada e do orçamento de fluxo de caixa. Ao que tudo parece e considerando o total descaso sobre alguns aspectos o negócio desta empresa dá todos os sinais de que é altamente rentável. Se a ferramenta orçamentária fosse bem aplicada, o resultado poderia ser ainda melhor afinal lucrar mais não se resume a apenas aumentar o faturamento mas também gastar menos. No entanto essa conclusão parece ser

possível por meio de observações diante de tudo que foi exposto acima mas jamais através do resultado obtido sobre a projeção financeira que ao que tudo indica está completamente distorcida. O que vemos no exemplo é uma total simplificação do modelo original.

Uma das questões que mais chama a atenção é justamente a questão que acarreta nesta pesquisa que é a falta de aproximação dos setores financeiro e de recursos humanos. O dilema consiste em utilizar ou até onde utilizar o orçamento como instrumento de planejamento e implementação de ações referentes a funcionários ou ainda como trazer o DRH para uma aproximação com o departamento financeiro sem inseri-lo na elaboração do plano orçamentário?

Parece incrível utilizar casos como este em plena era da modernidade onde as ferramentas de gestão e controle estão cada vez mais difundidas como forma de auxílio a estas empresas. Mas infelizmente ainda é possível encontrar organizações que aderem a estes modelos de forma amadora embaladas por um modismo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentro de toda a perspectiva apresentada aqui entre a área financeira com a de recursos humanos, fica claro que as pessoas parecem compor somente o passivo do balanço da empresa, nunca uma conta do ativo. Aliás, não existe uma mentalidade voltada para a contabilidade de recursos humanos nem para um balanço de recursos humanos. (CHIAVENATO, 1996).

Em geral conclui-se que ter pessoas é simplesmente ter despesas, quando a isto não se somam as possíveis implicações legais. Esta visão é no mínimo míope, distorcida. É sabido que todo investimento em pessoas quando bem realizado é sinal de retorno garantido. Algumas empresas conseguiram alcançar esse intento inserindo a ARH (Administração de Recursos Humanos) na estratégia financeira da empresa. Uma das formas de se realizar isto é com a confecção de orçamentos cada vez mais apurados e detalhados e que obedecem regimento o plano de estratégia da empresa. Os profissionais de RH estão cada vez mais preparados, conhecedores de novos mercados e do universo financeiro.

É fato que num processo de gestão é fundamental planejar, executar e controlar. É necessário demandar tempo na etapa do planejamento pois é impossível conceber um orçamento sem planeja-lo detalhadamente para que reflita um estado de desejo futuro numa organização. Planejar aqui se torna quase que uma arte e como tal deve ser respeitada. Um crescimento sustentável só será alcançado e mantido caso haja uma integração dos esforços entre as áreas de uma empresa que apesar da natureza de suas existências, precisam estar interligadas e inseridas igualmente na estratégia financeira da organização. É necessário o comprometimento de indivíduos e grupos para esta realização. A construção do planejamento deve contar com participação de todos e se tornar um processo democrático e transparente. Para implementação do planejamento estratégico, uma ferramenta que tem chamado muito a atenção é o *balanced scorecard* e também o planejamento operacional do orçamento. Em geral a lógica funciona da seguinte forma: as empresas utilizam-se de ferramentas para implementação do planejamento; BSC para avaliação do planejamento estratégico e orçamento para o planejamento operacional.

O orçamento em si nada mais é do que a reflexão do que cada área de uma empresa deseja em relação ao seu papel no futuro. Ele é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender as necessidades, características e objetivos da empresa no período esperado (LUNKES, 2003).

Na realidade o que se defende aqui é que qualquer área deve estar envolvida com a confecção do orçamento pois a necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade pois os livros de história relatam a preocupação do homem das cavernas em prever sua necessidade de alimentos. Apesar dos seus mais variados tipos, até mesmo o próprio orçamento de recursos humanos vem ganhando destaque nos últimos anos que reflete uma evolução dos métodos orçamentários para atender as exigências do mercado frente a modernidade. E com isso a divisão em centros de responsabilidade torna-se extremamente interessante e até fundamental pois se considerarmos que o centro de responsabilidade (CR) é qualquer unidade da empresa liderada por um gerente que é responsável por suas atividades. Não se pode esquecer que o ambiente empresarial pode mudar e isso requer revisão constante e modificação, se necessário, no orçamento.

O orçamento deve equilibrar dois aspectos que são extremamente importantes a essa altura: o primeiro é possibilitar o controle e a planificação das operações de acordo com a estratégia; e o segundo, de alavancar a inovação e melhoria contínua, a iniciativa e a criatividade dos empregados, e o espírito empreendedor (LUNKES, 2003).

Há quem compare o orçamento ao um radar que tem o papel de emitir ondas aos gestores e empregados por meio de metas orçamentárias. E também seria interessante explorar idéias novas como a do orçamento participativo.

Outro ponto a ser discutido é considerar o uso de softwares orçamentários que permitam acesso a informação em tempo real. Porém de nada adianta possuir uma boa tecnologia da informação se não há a capacidade de ler estas informações e reagir com rapidez as mudanças ocorridas.

Em linhas gerais o orçamento deve ser a expressão em termos quantitativos, qualitativos, financeiros ou não do planejamento estratégico para o período futuro, ter como objetivo principal a mensuração do desempenho da empresa, buscando gerar informação útil para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

- CERVO, A. L.; BERVIAN P. A **Metodologia Científica**. 3 ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos Humanos na empresa**. São Paulo: Atlas, 1989.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Gerenciando Pessoas: O passo decisivo para a administração participativa**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Como transformar RH em um centro de lucro**. São Paulo: Makron Books, 1996.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campos, 1999.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. Tese (doutorado) São Paulo, USP, 2008.
- FARIA, Ana Cristina; CUNHA, Ivan da; FELIPE, Yone Xavier. **Manual Prático para Elaboração de Monografias**. São Paulo: Vozes, 2007.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIANESI, I.G.N; CORRÊA, H.L. **Administração Estratégica de Serviços**. São Paulo: Atlas, 1994.
- GONÇALVES, J.E.L. Os impactos das novas tecnologias nas empresas prestadoras de serviços. **Revista de Administração de Empresas**, v. 34, n. 1, p. 63-81, Jan. Fev, 1994.
- IBGE. **Notícias**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias_vizualiza.php?id_noticia=219&id=pagina=1. Acesso em: 20 set. 2008.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- KON, Anita. Características econômicas das indústrias de serviços no Brasil: uma comparação entre empresas de capital estrangeiro e de capital nacional. In: DE NEGRI, João Albert; KUBOTA, Luís Cláudio (org.) **Estrutura e dinâmica da produtividade do setor de serviços no Brasil**. Brasília: IPEA, 2006.
- KOTLER, Philip. **Marketing para o século XXI**. São Paulo, Futura, 2004.
- LUCENA, Eunice Maria Goffi Marquesini Oliveira. **Gestão de Recursos Humanos e a LRF**. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Luiz Marins de; JÚNIOR, José H. Perez. **Contabilidade de Custos para não contadores**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PETERS, Tom. **Del Caos a la Excelencia**: Manual para uma Revolución em la Dirección Y Administración de Empresas. Barcelona: Folio, 1989.

REBOUÇAS DE OLIVEIRA. Djalma de Pinho. **Planejamento Estratégico**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANVICENTE, A Z.; SANTOS C. C. **Orçamento na Administração de Empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Alexandre; KUBOTA, Luis Cláudio; GOTTASCHALK, Martin Vicente; MOREIRA, Sérvulo Vicente. **Economia de Serviços**: uma revisão da literatura. Brasília: IPEA, 2006.

TAVARES, Maurício Calixta. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais**. A pesquisa qualitativa e educação. São Paulo: Atlas, 1990.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento Empresarial**: uma abordagem prática. Porto Alegre: Sagra, 1984.

ANEXO

**ANEXO A - PEÇA ORÇAMENTÁRIA INTEGRANTE DO ORÇAMENTO
PROJETADO PARA O ANO DE 2008 DO GRUPO XYZ**

ORÇAMENTO EMPRESARIAL ANUAL - GRUPO XYZ - BASE: 2008

GRUPO DE RECEITAS														
CONTRATOS	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ		
Contrato 1	R\$ 152.828,74	R\$ 159.129,26	R\$ 159.129,26	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91	R\$ 154.928,91
Contrato 2	R\$ 231.451,34	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 231.451,34	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62	R\$ 243.055,62
Contrato 3	R\$ 8.065,52	R\$ 8.065,52	R\$ 8.065,52	R\$ 8.065,52	R\$ 8.065,52	R\$ 8.065,52	R\$ 8.182,30	R\$ 8.182,30	R\$ 8.182,30	R\$ 8.182,30	R\$ 8.182,30	R\$ 8.182,30	R\$ 8.182,30	R\$ 8.182,30
Contrato 4	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54	R\$ 113.336,54
Contrato 5	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28	R\$ 6.794,28
Contrato 6	R\$ 176.878,68	R\$ 265.318,01	R\$ 176.878,68	R\$ 176.878,68	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54	R\$ 182.702,54
Receita Líquida Total	R\$ 699.345,10	R\$ 795.689,23	R\$ 707.249,90	R\$ 703.049,55	R\$ 697.776,27	R\$ 708.873,41	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19
GRUPO DE DESPESAS														
Pagamento de Impostos	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ		
ISS	R\$ 13.786,90	R\$ 15.913,78	R\$ 14.145,00	R\$ 14.060,99	R\$ 13.955,53	R\$ 14.177,47	R\$ 14.180,00	R\$ 14.180,00	R\$ 14.180,00	R\$ 14.180,00	R\$ 14.180,00	R\$ 14.180,00	R\$ 14.180,00	R\$ 14.180,00
Parcelamento Tributos	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ		
PTIS	R\$ 8.400,00	R\$ 8.460,00	R\$ 8.520,00	R\$ 8.580,00	R\$ 8.640,00	R\$ 8.700,00	R\$ 8.760,00	R\$ 8.820,00	R\$ 8.880,00	R\$ 8.940,00	R\$ 9.000,00	R\$ 9.060,00	R\$ 9.060,00	R\$ 9.060,00
COFINS	R\$ 11.130,00	R\$ 11.190,00	R\$ 11.250,00	R\$ 11.310,00	R\$ 11.370,00	R\$ 11.430,00	R\$ 11.490,00	R\$ 11.550,00	R\$ 11.610,00	R\$ 11.670,00	R\$ 11.730,00	R\$ 11.790,00	R\$ 11.790,00	R\$ 11.790,00
INSS	R\$ 6.900,00	R\$ 6.960,00	R\$ 7.020,00	R\$ 7.080,00	R\$ 7.140,00	R\$ 7.200,00	R\$ 7.260,00	R\$ 7.320,00	R\$ 7.380,00	R\$ 7.440,00	R\$ 7.500,00	R\$ 7.560,00	R\$ 7.560,00	R\$ 7.560,00
IRPJ	R\$ 1.020,00	R\$ 1.080,00	R\$ 1.140,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.260,00	R\$ 1.320,00	R\$ 1.380,00	R\$ 1.440,00	R\$ 1.500,00	R\$ 1.560,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.680,00	R\$ 1.680,00	R\$ 1.680,00
TOTAL	R\$ 27.450,00	R\$ 27.690,00	R\$ 27.930,00	R\$ 28.170,00	R\$ 28.410,00	R\$ 28.650,00	R\$ 28.890,00	R\$ 29.130,00	R\$ 29.370,00	R\$ 29.610,00	R\$ 29.850,00	R\$ 30.090,00	R\$ 30.090,00	R\$ 30.090,00
Imobilizado - Depreciação	Valor aquisição													
Móveis e utensílios	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Máquinas e equipamentos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Computadores e periféricos- hardware	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Veículos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Despesas Operacionais/Administrativas	Valor aquisição													
Aluguéis	R\$ 11.375,00	R\$ 11.375,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00	R\$ 15.125,00
Água	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00
Energia Elétrica	R\$ 26.600,00	R\$ 22.000,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00	R\$ 1.300,00
Combustíveis	R\$ 6.600,00	R\$ 6.600,00	R\$ 4.200,00	R\$ 4.200,00	R\$ 4.200,00	R\$ 4.200,00	R\$ 5.800,00	R\$ 4.200,00	R\$ 4.200,00	R\$ 4.200,00	R\$ 5.500,00	R\$ 6.600,00	R\$ 6.600,00	R\$ 6.600,00
Comunicação (PTT/fixo/móvel)	R\$ 6.072,23	R\$ 6.072,23	R\$ 6.072,23	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 5.298,72	R\$ 5.298,72	R\$ 5.298,72	R\$ 5.298,72	R\$ 5.298,72	R\$ 5.298,72
Seguro de RC Profissional	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00	R\$ 720,00
Outros seguros	R\$ 8.000,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00	R\$ 13.400,00
Manutenção Frota	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00	R\$ 10.025,00
Locação Veículos leves	R\$ 23.058,94	R\$ 23.058,94	R\$ 23.058,94	R\$ 23.058,94	R\$ 23.058,94	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87	R\$ 20.962,87
Leasing/financiamentos veículos	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79	R\$ 2.282,79
Leasing Equipamentos	R\$ 4.500,00	R\$ 4.500,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00	R\$ 3.100,00
Viagens e estadias	R\$ 110.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 95.000,00	R\$ 115.000,00	R\$ 117.000,00	R\$ 117.000,00	R\$ 117.000,00
Despesas no geral (farmácia/material médico/	R\$ 210.883,96	R\$ 196.683,96	R\$ 196.633,96	R\$ 190.561,73	R\$ 188.465,66	R\$ 188.465,66	R\$ 193.065,66	R\$ 188.465,66	R\$ 193.764,38	R\$ 193.764,38	R\$ 219.664,38	R\$ 222.764,38	R\$ 222.764,38	R\$ 222.764,38
TOTAL	R\$ 210.883,96	R\$ 196.683,96	R\$ 196.633,96	R\$ 190.561,73	R\$ 188.465,66	R\$ 188.465,66	R\$ 193.065,66	R\$ 188.465,66	R\$ 193.764,38	R\$ 193.764,38	R\$ 219.664,38	R\$ 222.764,38	R\$ 222.764,38	R\$ 222.764,38
Custos Mão de Obra Direta	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ		
Folha de pagamento	R\$ 228.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 215.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 200.000,00	R\$ 215.000,00	R\$ 215.000,00	R\$ 221.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 220.000,00
Prev. Férias	R\$ 12.000,00	R\$ 9.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 25.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
Prev 13 salário + tributos	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00
INSS	R\$ 63.000,00	R\$ 41.000,00	R\$ 42.000,00	R\$ 53.000,00	R\$ 38.000,00	R\$ 50.000,00	R\$ 49.000,00	R\$ 56.000,00	R\$ 41.000,00	R\$ 41.000,00	R\$ 58.000,00	R\$ 58.000,00	R\$ 58.000,00	R\$ 58.000,00
FGETS	R\$ 30.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 23.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 32.000,00	R\$ 32.000,00	R\$ 32.000,00	R\$ 32.000,00
Transporte	R\$ 900,00	R\$ 720,00	R\$ 700,00	R\$ 900,00	R\$ 1.000,00	R\$ 800,00	R\$ 750,00	R\$ 600,00	R\$ 700,00	R\$ 720,00	R\$ 900,00	R\$ 900,00	R\$ 900,00	R\$ 900,00
Sindicatos no geral	R\$ 800,00	R\$ 720,00	R\$ 4.200,00	R\$ 800,00	R\$ 900,00	R\$ 200,00	R\$ 500,00	R\$ 2.100,00	R\$ 800,00	R\$ 800,00	R\$ 700,00	R\$ 900,00	R\$ 900,00	R\$ 900,00
Seguro de Vida	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00	R\$ 650,00
Vale Alimentação	R\$ 39.200,00	R\$ 41.000,00	R\$ 40.000,00	R\$ 38.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 44.000,00	R\$ 44.000,00	R\$ 44.500,00	R\$ 44.500,00	R\$ 44.500,00	R\$ 44.500,00	R\$ 44.500,00	R\$ 44.500,00	R\$ 44.500,00
Vale Refeição	R\$ 14.500,00	R\$ 15.700,00	R\$ 14.800,00	R\$ 14.000,00	R\$ 14.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00	R\$ 16.000,00
TOTAL	R\$ 415.050,00	R\$ 376.790,00	R\$ 375.350,00	R\$ 385.350,00	R\$ 349.550,00	R\$ 384.650,00	R\$ 398.900,00	R\$ 399.850,00	R\$ 381.650,00	R\$ 381.670,00	R\$ 408.750,00	R\$ 408.950,00	R\$ 408.950,00	R\$ 408.950,00
Total das Receitas	R\$ 689.345,10	R\$ 795.689,23	R\$ 707.249,90	R\$ 703.049,55	R\$ 697.776,27	R\$ 708.873,41	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19	R\$ 709.000,19
Total das despesas (fixas + variáveis)	R\$ 667.170,86	R\$ 617.077,74	R\$ 614.058,96	R\$ 618.142,72	R\$ 580.381,19	R\$ 615.943,13	R\$ 635.035,66	R\$ 631.625,66	R\$ 618.964,38	R\$ 619.224,38	R\$ 672.444,38	R\$ 675.984,38	R\$ 675.984,38	R\$ 675.984,38
Projeção de Resultado (Financeiro)	R\$ 22.174,24	R\$ 178.611,49	R\$ 93.190,94	R\$ 84.906,83	R\$ 117.395,08	R\$ 92.930,28	R\$ 73.964,53	R\$ 77.374,53	R\$ 90.035,81	R\$ 89.775,81	R\$ 36.555,81	R\$ 33.015,81	R\$ 33.015,81	R\$ 33.015,81

** Não realizado segundo justificativa de levantamento de patrimônio